



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

Λογιστικός Χειρισμός Παγίων Στοιχείων Σύμφωνα με τα ΔΛΠ 16, ΔΛΠ 40 ΚΑΙ ΔΠΧΑ 16

του/της

Χειμωνά Ιωάννα

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στην

Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Θεσσαλονίκη 2021

Ευχαριστίες

Θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένειά μου που στέκεται δίπλα μου σε κάθε μου βήμα. Η εργασία αυτή είναι αφιερωμένη στους δικούς μου ανθρώπους.

Περίληψη

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να μελετηθεί και να παρουσιαστεί ο λογιστικός χειρισμός των παγίων στοιχείων σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 16, 40 και το Διεθνή Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 16. Προκειμένου να επιτευχθεί ο σκοπός της εργασίας, στο πρώτο κεφάλαιο που αποτελεί την Εισαγωγή, αποτυπώνεται η έννοια και το περιεχόμενο των πάγιων στοιχείων, παρέχονται πληροφορίες για την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και οριοθετείται ο σκοπός της εργασίας. Στο δεύτερο κεφάλαιο αναλύεται το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 που αναφέρεται στις Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις. Το τρίτο κεφάλαιο πραγματεύεται το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 40 που αναφέρεται στις Επενδύσεις σε ακίνητα. Το τέταρτο κεφάλαιο μελετά το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 16 που αναφέρεται στις Μισθώσεις. Τέλος, το πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζει τρεις περιπτώσεις λογιστικών χειρισμών των παγίων με βάση τα Πρότυπα που αναλύθηκαν. Η μελέτη ολοκληρώνεται με τα συμπεράσματα και τις προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

Abstract

The purpose of this paper is to study and present the accounting treatment of fixed assets in accordance with International Financial Standards 16, 40 and International Financial Reporting Standards 16. In order to achieve the purpose of the paper, the first chapter, which is the Introduction, captures the concept and content of fixed assets, provides information on the adoption of International Accounting Standards and defines the purpose of the paper. The second chapter discusses International Accounting Standard 16, which refers to property, plant and equipment. The third chapter deals with International Accounting Standard 40 which refers to Investment Property. The fourth chapter discusses International Financial Reporting Standard 16 which refers to Leases. Finally, chapter five presents three cases of accounting treatments of fixed assets based on the standards discussed. The study concludes with the conclusions and suggestions for future research.

Περιεχόμενα

Ευχαριστίες.....	ii
Περίληψη.....	iii
Abstract	iv
Κεφάλαιο 1. Εισαγωγή.....	1
1.1 Έννοια και περιεχόμενο του πάγιου ενεργητικού	1
1.3 Σκοπός της εργασίας	1
1.4 Δομή εργασίας.....	2
Κεφάλαιο 2. Επισκόπηση Βιβλιογραφίας	4
Κεφάλαιο 3. Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 «Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις».....	6
3.1 Εισαγωγή.....	6
3.2 Σκοπός και Πεδίο εφαρμογής.....	7
3.3 Αναγνώριση & αποτίμηση των ενσωμάτων παγίων	8
3.3.1 Μεταγενέστερη αποτίμηση	9
3.5 Απόσβεση ενσωμάτων παγίων στοιχείων	10
3.6 Απομείωση αξίας.....	11
3.7 Παύση αναγνώρισης.....	11
3.8 Γνωστοποιήσεις.....	13
Κεφάλαιο 4. Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 40 «Επενδύσεις σε ακίνητα».....	15
4.1 Εισαγωγή.....	15
4.2 Σκοπός και Πεδίο εφαρμογής.....	16
4.3 Αναγνώριση.....	17
4.3.1 Αρχική αναγνώριση.....	17
4.3.2 Μεταγενέστερη αποτίμηση	19
4.3.2.1 Λογιστικές πολιτικές	19
4.3.2.2 Μέθοδος της εύλογης αξίας.....	19
4.3.2.3 Αδυναμία αξιόπιστου προσδιορισμού της εύλογης αξίας	21
4.3.2.4 Μέθοδος κόστους.....	22
4.4 Μεταφορές	22
4.5 Διαθέσεις	24
4.6 Γνωστοποιήσεις.....	25
Κεφάλαιο 5. Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 16 «Μισθώσεις»	28
5.1 Εισαγωγή.....	28
5.2 Σκοπός και Πεδίο εφαρμογής.....	29

5.3 Προσδιορισμός Μίσθωσης.....	30
5.4 Μισθωτής	30
5.4.1 Αναγνώριση και αρχική επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης	30
5.4.2 Αρχική επιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση.....	31
5.4.3 Μεταγενέστερη επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης.....	32
5.4.4 Μεταγενέστερη επιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση	33
5.5 Εκμισθωτής	34
5.5.1 Χρηματοδοτικές μισθώσεις.....	34
5.5.1.1 Αναγνώριση και επιμέτρηση	34
5.5.1.2 Αρχική επιμέτρηση.....	35
5.5.1.3 Αρχική επιμέτρηση των μισθωμάτων της καθαρής επένδυσης στη μίσθωση.....	35
5.5.1.4 Μεταγενέστερη επιμέτρηση	36
5.5.2 Λειτουργικές μισθώσεις	37
5.5.2.1 Αναγνώριση και επιμέτρηση	37
5.5.3 Γνωστοποίηση	38
Κεφάλαιο 6. Μελέτη Περίπτωσης.....	40
6.1 Εισαγωγή.....	40
6.2 Πρώτη Περίπτωση «Αναπροσαρμογή πάγιου περιουσιακού στοιχείου».....	40
6.2 Δεύτερη Περίπτωση «Μεταφορά ακινήτου από την κατηγορία του ιδιοχρησιμοποιούμενου στην κατηγορία των επενδύσεων σε ακίνητα»	42
6.3 Τρίτη Περίπτωση «Αρχική επιμέτρηση περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης»..	44
Κεφάλαιο 7 Συμπεράσματα-Προτάσεις για Μελλοντική Έρευνα	47
Βιβλιογραφία.....	49

Κεφάλαιο 1. Εισαγωγή

1.1 Έννοια και περιεχόμενο του πάγιου ενεργητικού

Πάγιο ενεργητικό είναι το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων που προορίζονται να παραμείνουν για μεγάλο χρονικό διάστημα, με την ίδια περίπου μορφή στη επιχείρηση, καθώς και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης. Αξίζει να επισημανθεί ότι για να θεωρηθεί ένα περιουσιακό στοιχείο πάγιο λαμβάνεται υπόψη, όχι η φύση του αλλά η χρήση του μέσα στην επιχείρηση (Βούλγαρη-Παπαγεωργίου, 2005).

Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται οι παρακάτω κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων:

- Ενσώματα πάγια στοιχεία. Τα στοιχεία αυτά είναι: Εδαφικές εκτάσεις, Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων-Τεχνικά έργα, Μηχανήματα-Τεχνικές εγκαταστάσεις-Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός, Μεταφορικά μέσα, Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός, Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως παγίων στοιχείων και περιλαμβάνονται στους λογαριασμούς 10-15 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού (εφεξής ΕΓΛΣ).
- Ασώματες ακινήτοποιήσεις (ή άυλα πάγια στοιχεία) και έξοδα πολυετούς αποσβέσεως και περιλαμβάνονται στο λογαριασμό 16 του ΕΓΛΣ.
- Συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και περιλαμβάνονται στο λογαριασμό 18 του ΕΓΛΣ.

1.3 Σκοπός της εργασίας

Λαμβάνοντας υπόψη τα προρρηθέντα σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να μελετηθεί και να παρουσιαστεί ο λογιστικός χειρισμός των παγίων στοιχείων σύμφωνα με τα ΔΛΠ 16, ΔΛΠ 40 και ΔΠΧΑ 16. Μέσα από μία αναλυτική παρουσίαση της νομοθεσίας και της εφαρμογής της στην πράξη, επιδιώκεται η

ορθότερη κατανόηση του χειρισμού των παγίων στοιχείων, μέσω των ΔΛΠ. Η συνεισφορά της εργασίας στην υπάρχουσα βιβλιογραφία έγκειται στο γεγονός ότι θα προσπαθήσει να φωτίσει το λογιστικό χειρισμό των παγίων στοιχείων μέσα από μία συγκεντρωμένη παράθεση της νομοθεσίας και αντίστοιχων παραδειγμάτων.

1.4 Δομή εργασίας

Η διάρθρωση της εργασίας έχει ως εξής:

Το πρώτο κεφάλαιο είναι το παρών εισαγωγικό κεφάλαιο, όπου παρουσιάζει στον αναγνώστη, εν συντομία, βασικά στοιχεία των παγίων στοιχείων, την έννοια των ΔΛΠ και την εφαρμογή τους από την ελληνική νομοθεσία, το σκοπό και τη διάρθρωση της εργασίας.

Το δεύτερο κεφάλαιο παραθέτει την επισκόπηση βιβλιογραφίας. Το Τρίτο Κεφάλαιο πραγματεύεται ΔΛΠ 16. Το τέταρτο κεφάλαιο καταπιάνεται με το ΔΛΠ 40. Το Πέμπτο κεφάλαιο αναλύει το ΔΠΧΑ 16. Το έκτο κεφάλαιο επικεντρώνεται σε μία μελέτη περίπτωσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων

Η εργασία ολοκληρώνεται με το έβδομο κεφάλαιο που αφορά τα Συμπεράσματα και τις Μελλοντικές προτάσεις για έρευνα.

Κεφάλαιο 2. Επισκόπηση Βιβλιογραφίας

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των εταιρειών συντάσσονται και δημοσιεύονται, για να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, τη χρηματοδοτικότητα και τις μεταβολές της οικονομικής θέσης, ώστε όσοι ενδιαφέρονται να μπορούν να λάβουν σωστές οικονομικές αποφάσεις (Τουρνά-Γερμανού, 2015).

Επιπλέον, οι καταστάσεις χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των επιχειρήσεων, παρά το γεγονός ότι μπορεί να φαίνεται ότι δεν διαφέρουν μεταξύ τους και η εξαγωγή συμπερασμάτων είναι μια απλή και τυποποιημένη διαδικασία, στην πραγματικότητα έχουν μεγάλες διαφορές και σε αρκετές περιπτώσεις τα συμπεράσματα που εξάγονται δεν είναι ασφαλή, εφόσον δεν ακολουθούνται ενιαίες αρχές κατά τη σύνταξη και παρουσίασή τους (Τουρνά-Γερμανού, 2015).

Έτσι για να αποφευχθούν λάθη, παρερμηνείες αλλά και για να εξασφαλιστεί η συγκρισιμότητα μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων των διάφορων επιχειρήσεων με σκοπό την προστασία των επενδυτών υιοθετήθηκαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (εφεξής ΔΛΠ) τα οποία εισάγουν τον τρόπο με τον οποίο θα παρέχονται από τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρίες αξιόπιστες οικονομικές πληροφορίες. Τα ΔΛΠ, τα οποία εξελίσσονται και αναθεωρούνται συνεχώς, αποτελούν ένα σύνολο κανόνων και λογιστικών αρχών, που καθορίζουν τη σύνταξη και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σχεδόν σε όλες τις χώρες. Αποτελούν, δηλαδή, κοινούς λογιστικούς κώδικες που διαφυλάσσουν την εμπιστοσύνη των επενδυτών προς τις χρηματοπιστωτικές αγορές και διευκολύνουν τη διαπραγμάτευση κινητών αξιών σε διασυνοριακό και διεθνές επίπεδο (Τουρνά-Γερμανού, 2015).

Τα Πρότυπα εκδόθηκαν την περίοδο 1973-2001 από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) και στις 19 Ιουλίου του 2002 το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής ένωσης ενέκριναν τον Κανονισμό 1606/2002, ο οποίος αφορούσε την εφαρμογή των ΔΛΠ στις χώρες που ανήκουν στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Στην Ελλάδα η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, σύμφωνα με τον Κανονισμό 1606/2002, ξεκίνησε από την 1/1/2005 (Δημητράς & Βρέντζου, 2015).

Μετά την αρχική υιοθέτηση των ΔΛΠ και προκειμένου να γίνει κατανοητή η διάκρισή τους από τυπικούς λογιστικούς κανόνες, επήλθε η μετονομασία τους σε

Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και, μετά την πρόσφατη αναθεώρηση της επίσημης ελληνικής μετάφρασης, σε Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (εφεξής ΔΠΧΑ) (Δημητράς & Βρέντζου, 2015).

Το ΔΛΠ 16 αναφέρεται στον λογιστικό χειρισμό των ενσώματων παγίων. Ενσώματα πάγια είναι τα περιουσιακά στοιχεία που αποκτά η επιχείρηση και τα χρησιμοποιεί στην παραγωγή αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς. Γενικά είναι τα υλικά αγαθά που χρησιμοποιεί η επιχείρηση για να επιτύχει τους σκοπούς της (όχι, όμως, για επενδυτικούς σκοπούς) και οπωσδήποτε θα τα χρησιμοποιήσει για διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος (Βούλγαρη-Παπαγεωργίου 2005).

Οι Erdemetal. (2017) εξετάζουν το επίπεδο συμμόρφωσης στις γνωστοποιήσεις που προβλέπονται με βάση το ΔΛΠ 16. Οι συγγραφείς βρίσκουν ότι μεταξύ των παραγόντων που οδηγούν σε υψηλότερο επίπεδο συμμόρφωσης ο πιο σημαντικός είναι το μέγεθος του ορκωτού ελεγκτή.

Οι Aboodyetal. (1999) εξετάζουν το πληροφοριακό περιεχόμενο των αποτιμήσεων των παγίων στοιχείων. Τα αποτελέσματά τους δείχνουν ότι οι αποτιμήσεις που οδηγούν σε υψηλότερη αξία των παγίων σχετίζονται με επιχειρήσεις που έχουν υψηλότερη μελλοντική απόδοση.

Οι Jaggikai Tsui (2001) βρίσκουν παρόμοια ευρήματα με τους Aboodyetal. (1999) εξετάζοντας τους παράγοντες που σχετίζονται με πιστωτικές αποτιμήσεις (αποτίμηση όπου η εύλογη αξία του παγίου είναι υψηλότερη από τη λογιστική του αξία). Οι παραπάνω επιστήμονες υποστηρίζουν ότι στις επιχειρήσεις αυτές οι πιστωτική αποτίμηση αποτελεί σηματοδότηση προς τους επενδυτές σχετικά με τη μελλοντική αύξηση της αξίας της επιχείρησης.

Ο Missonier-Piera (2007) εξετάζει τα εταιρικά χαρακτηριστικά και πώς αυτά συσχετίζονται με το μέγεθος και τη φορά των αποτιμήσεων των παγίων στοιχείων. Τα αποτελέσματα του δείχνουν ότι συγκεκριμένα εταιρικά χαρακτηριστικά όπως το επίπεδο μόχλευσης σχετίζονται περισσότερο με την πιθανότητα αναγνώρισης μιας πιστωτικής διαφοράς αποτίμησης.

Κεφάλαιο 3. Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 «Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις»

3.1 Εισαγωγή

Το ΔΛΠ 16 «Λογιστική Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων» εγκρίθηκε το Μάρτιο του 1982. Το Δεκέμβριο του 1993 αναθεωρήθηκε στο πλαίσιο ενός προγράμματος συγκρισιμότητας και βελτίωσης των οικονομικών καταστάσεων και δημιουργήθηκε το ΔΛΠ 16 «Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις» (αναθεωρημένο 1994), το οποίο αναθεωρήθηκε ξανά το 1998, με την τελευταία αναθεώρησή του, να πραγματοποιείται το 2004. Το ΔΛΠ 16 εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που ξεκινούν μετά την 1/1/2005 (Αλεξίου, 2018).

Το ΔΛΠ 16 αναφέρεται στον λογιστικό χειρισμό των ενσώματων παγίων. Ενσώματα πάγια είναι τα περιουσιακά στοιχεία που αποκτά η επιχείρηση και τα χρησιμοποιεί στην παραγωγή αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς. Γενικά είναι τα υλικά αγαθά που χρησιμοποιεί η επιχείρηση για να επιτύχει τους σκοπούς της (όχι, όμως, για επενδυτικούς σκοπούς) και οπωσδήποτε θα τα χρησιμοποιήσει για διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος (Βούλγαρη-Παπαγεωργίου 2005).

Σύμφωνα με το Πρότυπο, ενσώματα πάγια θεωρούνται τα: Γήπεδα και Οικόπεδα, Κτίρια, Μηχανήματα και Μηχανολογικός εξοπλισμός, Μεταφορικά Μέσα, Εξοπλισμός και Έπιπλα γραφείου, Εξοπλισμός και Έπιπλα σε ακίνητα τρίτων. Στο Πρότυπο καθορίζονται, επίσης, οι έννοιες της λογιστικής αξίας, του κόστους, του αποσβέσιμου ποσού, της υπολειμματικής αξίας, της ωφέλιμης ζωής, της απόσβεσης, της εύλογης αξίας, της ζημιάς λόγω απομείωσης, του ανακτήσιμου ποσού. Σύμφωνα με τους ορισμούς (Νεγκάκης, 2019):

- Λογιστική αξία είναι το ποσό με το οποίο εμφανίζεται το πάγιο στα βιβλία, μετά την αφαίρεση των σωρευμένων αποσβέσεων και των σωρευμένων ζημιών από την απομείωση της αξίας του (η αναπόσβεστη αξία).
- Υπολειμματική αξία είναι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του παγίου. Πρόκειται για το έσοδο που εκτιμάται ότι θα εξασφαλισθεί από την εκποίηση του παγίου στο

τέλος της ωφέλιμης ζωής του, μειωμένο κατά το ποσό των εξόδων απομάκρυνσής του π.χ. έξοδα αποσυναρμολόγησης, μεταφοράς, προμήθειες πωλητή.

- Ωφέλιμη ζωή είναι είτε το χρονικό διάστημα για το οποίο ένα πάγιο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση, είτε ο αριθμός των μονάδων παραγωγής που αναμένεται να αποκτήσει από αυτό¹.
- Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαχθεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών².
- Ζημία απομείωσης είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.
- Ανακτήσιμο ποσό είναι η υψηλότερη αξία μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου (εύλογη αξία-έξοδα πώλησης) και της αξίας λόγω χρήσης του.
- Για τις έννοιες κόστος, αποσβέσιμο ποσό και απόσβεση πραγματοποιείται μνεία σε επόμενη παράγραφο.

3.2 Σκοπός και Πεδίο εφαρμογής

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προκαθορίσει το λογιστικό χειρισμό για τα ενσώματα πάγια ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν τις πληροφορίες που είναι σχετικές με την επένδυση της οικονομικής οντότητας σε ενσώματα πάγια και τις μεταβολές αυτής της επένδυσης (Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16-9/12/2004).

¹ Η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου ορίζεται με βάση την αναμενόμενη χρησιμότητά του για την οικονομική οντότητα. Η πολιτική διαχείρισης της περιουσίας της οικονομικής οντότητας μπορεί να περιλαμβάνει τη διάθεση των περιουσιακών στοιχείων, ύστερα από ορισμένο χρόνο ή μετά την ανάλωση ενός ορισμένου μέρους από τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα σε αυτά. Συνεπώς, η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να είναι βραχύτερη από την οικονομική ζωή του. Η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου είναι θέμα κρίσης, που βασίζεται στην εμπειρία της οικονομικής οντότητας από όμοια στοιχεία (Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16-9/12/2004).

² Η εύλογη αξία γηπέδων και κτηρίων συνήθως προσδιορίζεται από εκτιμήσεις επαγγελματιών εκτιμητών που βασίζονται σε ενδείξεις της αγοράς. Όταν δεν υπάρχουν αγοραίες ενδείξεις στις οποίες μπορεί να βασιστεί η εύλογη αξία μπορεί να χρειαστεί η οικονομική οντότητα να υπολογίσει την εύλογη αξία με χειρισμό που βασίζεται στα έσοδα ή στο αποσβεσμένο κόστος αντικατάστασης (Νεγκάκης, 2019).

Βασικά θέματα που πραγματεύεται η λογιστική των ενσώματων παγίων και που θα αναλυθούν στη συνέχεια είναι: Η αναγνώριση των ενσώματων παγίων,

- Ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους,
- Η δαπάνη των αποσβέσεων τους και
- Η ζημιά από τη μείωση της αξίας τους

Το Πρότυπο εφαρμόζεται σε κάθε λογιστικό χειρισμό των ενσώματων παγίων εκτός αν ορίζεται διαφορετικός λογιστικός χειρισμός από κάποιο άλλο Πρότυπο όπως (Νεγκάκης, 2015, Νεγκάκης, 2019):

- τα Ενσώματα πάγια που κατέχονται για πώληση (σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5)
- τα Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία σχετικά με γεωργική δραστηριότητα (ΔΛΠ 41),
- τα Περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από εξερεύνηση και αξιολόγηση (ΔΠΧΑ 6),
- τα Μεταλλευτικά δικαιώματα και αποθέματα, π.χ. πετρέλαιο, φυσικό αέριο και παρόμοιους μη ανανεώσιμους πόρους,

Όμως, το Πρότυπο εφαρμόζεται στα χρησιμοποιούμενα ενσώματα πάγια για την ανάπτυξη ή διατήρησή τους των τριών τελευταίων ανωτέρω περιπτώσεων.

3.3 Αναγνώριση & αποτίμηση των ενσώματων παγίων

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν:

- α) πιθανολογείται ότι θα εισρεύσουν στην επιχείρηση μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το στοιχείο και
- β) το κόστος του στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία (Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16-9/12/2004).

Η αρχική αναγνώριση για πάγια που αγοράστηκαν, περιλαμβάνει: Κόστος αγοράς, Μείον εκπτώσεις, Πλέον μη επιστρεπτέοι φόροι, Πλέον άμεσα κόστη προκειμένου να περιέλθει το πάγιο σε κατάσταση που είναι έτοιμο για την χρήση που επιθυμεί η διοίκηση, Πλέον κόστη αποσυναρμολόγησης και αποκατάστασης (Νεγκάκης, 2019).

Η αρχική αναγνώριση για πάγια που κατασκευάστηκαν, περιλαμβάνει: Άμεσα υλικά, Άμεση εργασία, Άμεσες δαπάνες, Τόκοι κατασκευαστικής περιόδου, Κόστη αποσυναρμολόγησης και αποκατάστασης. (Νεγκάκης, 2019).

Μεταγενέστερες δαπάνες (δαπάνες δηλαδή μετά την αρχική αναγνώριση) για ήδη καταχωρημένο πάγιο βαρύνουν τα έξοδα της χρήσης εκτός αν πρόκειται για δαπάνες βελτίωσης που επιφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη οπότε αυξάνουν το κόστος του στοιχείου. Για παράδειγμα:

- Τα Ανταλλακτικά παγίων. Συνήθως αναγνωρίζονται σαν αποθέματα και κατόπιν αναγνωρίζονται σαν έξοδο (κόστος πωληθέντων) καθώς αναλώνονται. Ωστόσο, ανταλλακτικά μεγάλης αξίας μπορούν να αναγνωριστούν σαν πάγια όταν αναμένεται ότι θα χρησιμοποιούν σε περισσότερες από μία χρήσεις.
- Οι Επισκευές και συντηρήσεις. Συνήθως αναγνωρίζονται σαν έξοδα. Σε κάποιες περιπτώσεις όμως τα πάγια μπορεί να απαιτούν μεγάλες δαπάνες για αντικατάσταση μερών, για παράδειγμα στα αεροσκάφη οι κινητήρες μπορεί να χρειάζονται αλλαγή μετά από την συμπλήρωση κάποιων ωρών πτήσης. Οι δαπάνες αυτές αναγνωρίζονται σαν πάγια όταν πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης.
- Οι Δαπάνες επιθεώρησης Σε πολλές περιπτώσεις ενδέχεται να απαιτούνται μεγάλες δαπάνες επιθεώρησης (για παράδειγμα στα αεροσκάφη). Οι δαπάνες αυτές αναγνωρίζονται σαν πάγια όταν πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης.

Εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις αναγνώρισης, απαιτείται αποτίμηση του ενσώματου παγίου στο κόστος του (Νεγκάκης, 2019).

3.3.1 Μεταγενέστερη αποτίμηση

Για τη μεταγενέστερη αποτίμηση η επιχείρηση δύναται να επιλέξει είτε τη μέθοδο του κόστους, είτε τη μέθοδο της επανεκτίμησης ή αναπροσαρμογής. Σε κάθε περίπτωση γίνεται επιλογή λογιστικής πολιτικής που θα ακολουθείται πάγια (Νεγκάκης, 2019).

Η μέθοδος του κόστους ορίζει ότι το ενσώματο πάγιο στοιχείο, μετά την αρχική του καταχώρηση (η οποία προήλθε από κατασκευή ή απόκτηση), θα εμφανίζεται στο κόστος κτήσης του, μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και τις σωρευμένες ζημίες απομείωσης (Νεγκάκης, 2019).

Η μέθοδος της Επανεκτίμησης ή Αναπροσαρμογής ορίζει ότι το ενσώματο πάγιο στοιχείο, μετά την αρχική του καταχώρηση, θα εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία, που αποτελείται από την εύλογη αξία³ του (με την προϋπόθεση ότι η εύλογη αξία του μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα) κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής⁴, μείον τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημίες απομείωσης (Νεγκάκης, 2019).

Όταν από την αναπροσαρμογή αυξάνεται η λογιστική αξία του παγίου, το πλεόνασμα μεταφέρεται σε πίστωση του λογαριασμού των Ιδίων κεφαλαίων «Διαφορές Αναπροσαρμογής». Το ποσό αυτό μεταφέρεται κατευθείαν στο λογαριασμό «Κέρδη εις νέον» α) συνολικά όταν το στοιχείο πουληθεί ή αποσυρθεί β) σταδιακά και με ποσό ίσο με τη διαφορά μεταξύ του ποσού της απόσβεσης στην αναπροσαρμοσμένη αξία και της απόσβεσης στην αξία κτήσης (Ροδοσθένους, 2013).

Όταν από την αναπροσαρμογή μειώνεται η λογιστική αξία του παγίου, η μείωση αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της χρήσης, εκτός εάν υπάρχει πλεόνασμα αναπροσαρμογής - πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού «Διαφορές αναπροσαρμογής»- από προηγούμενη αναπροσαρμογή, οπότε θα μεταφερθεί στη χρέωση του λογαριασμού αυτού (Ροδοσθένους, 2013).

3.5 Απόσβεση ενσώματων πάγιων στοιχείων

Οι αποσβέσεις είναι μορφή εξόδου και μεταφέρονται στα αποτελέσματα της χρήσης. Πραγματοποιούνται στο αποσβέσιμο ποσό (κόστος – υπολειμματική αξία) το οποίο πρέπει να κατανέμεται συστηματικά σε όλη την ωφέλιμη ζωή του παγίου. Οι αποσβέσεις παύουν να διενεργούνται όταν το πάγιο: α) καταστεί προς πώληση β)

³ Προσδιορισμός εύλογης αξίας: Η εύλογη αξία γηπέδων και κτηρίων συνήθως προσδιορίζεται από εκτιμήσεις επαγγελματιών εκτιμητών που βασίζονται σε ενδείξεις της αγοράς. Όταν δεν υπάρχουν αγοραίες ενδείξεις στις οποίες μπορεί να βασιστεί η εύλογη αξία μπορεί να χρειαστεί η οικονομική οντότητα να υπολογίσει την εύλογη αξία με χειρισμό που βασίζεται στα έσοδα ή στο αποσβεσμένο κόστος αντικατάστασης (Νεγκάκης, 2019).

⁴ Αναπροσαρμογές θα γίνονται αρκετά τακτικά ούτως ώστε η λογιστική αξία να μη διαφέρει σημαντικά από εκείνη που θα προσδιοριζόταν χρησιμοποιώντας την εύλογη αξία κατά τηνημερομηνία του ισολογισμού. Η συχνότητα των αναπροσαρμογών εξαρτάται από τις μεταβολές της εύλογης αξίας των στοιχείων των ενσώματων παγίων που υπόκεινται σε αναπροσαρμογή. Στην πράξη όταν δεν υπάρχουν σημαντικές διακυμάνσεις στην εμπορική αξία των ακινήτων η εκτίμηση μπορεί να γίνεται ανά 2 με 3 χρόνια. Τα επιμέρους στοιχεία μιας κατηγορίας ενσώματων παγίων αναπροσαρμόζονται ταυτόχρονα, για να αποφεύγεται η επιλεκτική αναπροσαρμογή περιουσιακών στοιχείων και η εμφάνιση στις οικονομικές καταστάσεις, ανάμεικτων ποσών κόστους και αξιών διαφορετικών ημερομηνιών (Νεγκάκης, 2019).

αποσβεστεί πλήρως ή διαγραφεί. Οι αποσβέσεις δεν σταματούν σε περίπτωση αδράνειας του παγίου (Ροδοσθένους, 2013).

Οι μέθοδοι απόσβεσης είναι: η Σταθερή μέθοδος, η Μέθοδος του φθίνοντος υπολοίπου και η Μέθοδος των παραγόμενων μονάδων. Κατά τη Σταθερή μέθοδο, επιβαρύνονται τα αποτελέσματα με σταθερό ποσό καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής, εφόσον η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου δεν μεταβάλλεται. Κατά τη μέθοδο του Φθίνοντος υπολοίπου πραγματοποιείται μία φθίνουσα επιβάρυνση των αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής. Τέλος, με τη μέθοδο των Συνολικά παραγόμενων μονάδων επιβαρύνονται τα αποτελέσματα με βάση την αναμενόμενη χρήση ή παραγωγή. Η οικονομική οντότητα επιλέγει τη μέθοδο που αντανακλά καλύτερα τον αναμενόμενο ρυθμό ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο. Η μέθοδος εκείνη εφαρμόζεται σταθερά από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν υπάρχει μια μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών (Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16-9/12/2004).

3.6 Απομείωση αξίας

Ο προσδιορισμός της απομείωσης ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου πραγματοποιείται με τη χρήση του ΔΛΠ 36, το οποίο αναλύει: α) τον τρόπο αναθεώρησης της λογιστικής αξίας⁵, β) τον προσδιορισμό του ανακτήσιμου ποσού και γ) τον χρόνο αναγνώρισης ή αναστροφής της ζημιάς απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου (Νεγκάκης, 2015).

Σε περίπτωση απαιτητής αποζημίωσης από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων παγίων που υπέστησαν απομείωση, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν, τότε πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στα Κέρδη ή τις Ζημιές της περιόδου (Νεγκάκης, 2019).

3.7 Παύση αναγνώρισης

⁵ Λογιστική αξία είναι η αξία με την οποία ένα στοιχείο αναγνωρίζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16-9/12/2004).

Σύμφωνα με το Πρότυπο (παράγραφος 67) η λογιστική αξία ενός πάγιου στοιχείου, παύει να αναγνωρίζεται όταν το πάγιο διατίθεται προς πώληση, δωρεά, χρηματοδοτική μίσθωση ή δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεσή του. Το Πρότυπο ορίζει, επίσης, ότι η ημερομηνία διάθεσης ενός στοιχείου θα προσδιορίζεται εφαρμόζοντας τα κριτήρια αναγνώρισης εσόδων από πώληση (Νεγκάκης, 2019).

Επιπλέον, το κέρδος ή η ζημία από την παύση αναγνώρισης στοιχείου των ενσώματων παγίων θα περιλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων όταν το στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται (εκτός αν το ΔΛΠ 17 απαιτεί διαφορετική αντιμετώπιση σε συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης). Τα κέρδη δεν θα αναγνωρίζονται ως έσοδα (Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16-9/12/2004).

Ωστόσο, μια οικονομική οντότητα η οποία κατά τη διάρκεια των συνήθων δραστηριοτήτων της, πωλεί στοιχεία ενσώματων παγίων τα οποία έχει διακρατήσει προς εκμίσθωση σε άλλους, θα μεταφέρει τέτοια περιουσιακά στοιχεία στα αποθέματα στη λογιστική τους αξία όταν παύσει η εκμίσθωσή τους και καταστούν κατεχόμενα προς πώληση. Το προϊόν της πώλησης τέτοιων περιουσιακών στοιχείων θα αναγνωρίζεται ως έσοδο, σύμφωνα με το ΔΛΠ 18 «Έσοδα». Το ΔΠΧΑ 5 δεν ισχύει όταν τα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης, μεταφέρονται στα αποθέματα(Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16-9/12/2004).

Αν, σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων το κόστος αντικατάστασης τμήματος του στοιχείου, τότε διαγράφει τη λογιστική αξία του τμήματος που αντικαταστάθηκε ασχέτως αν το αντικαθιστάμενο τμήμα είχε αποσβεστεί ξεχωριστά. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό η οικονομική οντότητα να προσδιορίσει τη λογιστική αξία του αντικαθιστάμενου τμήματος, μπορεί να χρησιμοποιήσει το κόστος της αντικατάστασης ως ένδειξη του κόστους του αντικαθιστάμενου τμήματος κατά την απόκτηση ή την κατασκευή του(Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16-9/12/2004).

Το κέρδος ή η ζημία που απορρέει από την παύση αναγνώρισης ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων θα προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης, αν υπάρχει, και της λογιστικής αξίας του στοιχείου (Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16-9/12/2004).

Το αντάλλαγμα που πρέπει να ληφθεί κατά τη διάθεση ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων αναγνωρίζεται αρχικώς στην εύλογη αξία του. Ειδικότερα, αν η

πληρωμή του στοιχείου αναβάλλεται, το αντάλλαγμα που λήφθηκε αναγνωρίζεται αρχικά στην ισοδύναμη τιμή μετρητοίς του. Η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος και της ταμιακής τιμής μετρητοίς αναγνωρίζεται ως έσοδο τόκου σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, αντανakλώντας την πραγματική απόδοση της απαίτησης (Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16-9/12/2004).

3.8 Γνωστοποιήσεις

Σύμφωνα με το Πρότυπο 16, οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις στις οποίες πρέπει να προβεί η οικονομική οντότητα είναι για (Νεγκάκης, 2019):

τις βάσεις αποτίμησης για την λογιστική αξία των παγίων πριν τις αποσβέσεις

- ✓ τις μεθόδους απόσβεσης
- ✓ την ωφέλιμη ζωή των παγίων ή τους συντελεστές αποσβέσεων
- ✓ την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και τη σωρευμένη απόσβεση έναρξης και λήξης της χρήσης
- ✓ μία συμφωνία της λογιστικής αξίας έναρξης και λήξης της χρήσης που να παρουσιάζει προσθήκες, διαθέσεις, αποκτήσεις μέσω συνενώσεων εταιριών, μεταβολές λόγω αναπροσαρμογών και ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκαν ή αναστράφηκαν απευθείας στην Καθαρή Θέση, ζημιές απομείωσης, αποσβέσεις, συναλλαγματικές διαφορές
- ✓ την ύπαρξη και τα ποσά των περιορισμών στους τίτλους και στα ενσώματα πάγια τα οποία φέρουν βάρη για την εξασφάλιση πιστωτών
- ✓ τα ποσά αποζημίωσης σε τρίτους, εξόδων για το στάδιο της κατασκευής, συμβατικών δεσμεύσεων για την απόκτηση ενσώματων παγίων

Επιπλέον, για τα στοιχεία των ενσώματων παγίων που εμφανίζονται με αναπροσαρμοσμένες αξίες απαιτείται για κάθε κατηγορία γνωστοποίηση:

- της ημερομηνίας έναρξης ισχύος της αναπροσαρμογής
- του βαθμού προσδιορισμού της εύλογης αξίας των παγίων άμεσα, με αναφορά σε αξίες ενεργού αγοράς ή σε πρόσφατες συναλλαγές αλλά και με άλλες τεχνικές αποτίμησης
- για το αν χρησιμοποιήθηκε ανεξάρτητος εκτιμητής
- των μεθόδων και παραδοχών στην εκτίμηση της εύλογης αξίας

- της αναγνωριζόμενης λογιστικής αξίας για κάθε αναπροσαρμοσμένη κατηγορία ενσώματων παγίων, εάν εφαρμοζόταν η μέθοδος κόστους
- του πλεονάσματος αναπροσαρμογής και κάθε περιορισμού στη διανομή του υπολοίπου του στους μετόχους

Τέλος, ενθαρρύνονται χωρίς να απαιτούνται γνωστοποιήσεις για:

- τη λογιστική αξία των παγίων σε πρόσκαιρη αδράνεια,
- την αξία κτήσης των πλήρως αποσβεσμένων χρησιμοποιούμενων παγίων,
- την αξία των κατεχόμενων για πώληση παγίων,
- την εύλογη αξία των ενσώματων παγίων για τα οποία χρησιμοποιείται το υπόδειγμα κόστους, όταν η εύλογη αξία διαφέρει ουσιωδώς από τη λογιστική τους αξία.

Κεφάλαιο 4. Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 40 «Επενδύσεις σε ακίνητα»

4.1 Εισαγωγή

Το ΔΛΠ 16, όπως αναλύθηκε στο προηγούμενο κεφάλαιο, μελετάει τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται από τις επιχειρήσεις. Το ΔΛΠ 40, από την άλλη πλευρά, ασχολείται, κυρίως, με μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται στην επιχείρηση για ενοικίαση, ανατίμηση κεφαλαίου ή και για τα δύο.

Το Πρότυπο καθορίζει, επίσης, τις έννοιες της λογιστικής αξίας, του κόστους, των επενδυτικών ακινήτων και των ακινήτων που χρησιμοποιούνται για ίδια χρήση. Σύμφωνα με τους ορισμούς (Νεγκάκης, 2015):

- Λογιστική αξία είναι το ποσό με το οποίο αναγνωρίζεται ένα περιουσιακό στοιχείο στις λογιστικές καταστάσεις.
- Κόστος είναι το ποσό των ταμειακών διαθεσίμων ή της εύλογης αξίας που καταβάλλεται προκειμένου το περιουσιακό στοιχείο να περιέλθει στην ιδιοκτησία της επιχείρησης.
- Ως επενδυτικά ακίνητα αναφέρονται τα ακίνητα τα οποία προορίζονται είτε για ενοικίαση, είτε για να αποφέρουν κεφαλαιουχικά κέρδη είτε και για τα δύο, αλλά όχι για την παραγωγή προϊόντων ή υπηρεσιών, είτε πώλησης κατά τη συνηθισμένη δραστηριότητα της επιχείρησης. Το χαρακτηριστικό τους είναι ότι δημιουργούν ταμιακές ροές οι οποίες σε μεγάλο βαθμό δεν εξαρτώνται από τις ταμιακές ροές άλλων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης. Παραδείγματα τέτοιων επενδυτικών ακινήτων είναι ένα ακίνητο το οποίο μισθώνεται με λειτουργικές μισθώσεις ή ένα ακίνητο το οποίο βρίσκεται στην κατοχή της οντότητας με σκοπό, όταν αυξηθεί η αξία του, να πουληθεί.
- Ως ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα αναφέρονται τα ακίνητα που βρίσκονται στην κατοχή του ιδιοκτήτη ή του μισθωτή με χρηματοδοτική μίσθωση, προκειμένου να τα χρησιμοποιήσει στην παραγωγή, στην προμήθεια αγαθών, στην παροχή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς.

Η εφαρμογή του παρόντος Πρότυπου άρχισε την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005, ωστόσο η προηγούμενη εφαρμογή του ήταν επιθυμητή με την προϋπόθεση ότι η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιούσε το γεγονός αυτό (Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 40-31/03/2004).

4.2 Σκοπός και Πεδίο εφαρμογής

Ο σκοπός του ΔΛΠ 40 είναι να ορίσει τη λογιστική διαχείριση των επενδύσεων σε ακίνητα και να καθορίσει τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις. Ως εκ τούτου το Πρότυπο εφαρμόζεται για την αναγνώριση, αποτίμηση αλλά και την εφαρμογή των απαραίτητων γνωστοποιήσεων σχετικά με τις επενδύσεις στα ακίνητα. Εφαρμόζεται, επίσης, για την αποτίμηση των δικαιωμάτων σε επενδυτικά ακίνητα που βρίσκονται στην κατοχή του μισθωτή με χρηματοδοτική μίσθωση, καθώς και στην περίπτωση της αποτίμησης της επένδυσης σε ακίνητα λειτουργικής μίσθωσης, από την πλευρά όμως του εκμισθωτή (Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 40-31/03/2004).

Θέματα που αφορούν την κατάταξη χρηματοδοτικών ή λειτουργικών μισθώσεων, την αναγνώριση εσόδου που προκύπτει από επενδυτικά ακίνητα, την επιμέτρηση δικαιωμάτων σε ακίνητα που κατέχονται από το μισθωτή με λειτουργική μίσθωση, την επιμέτρηση της καθαρής επένδυσης του εκμισθωτή σε χρηματοδοτική μίσθωση, τη λογιστική πώλησης και επαναμίσθωσης, τις γνωστοποιήσεις για τις χρηματοδοτικές και τις λειτουργικές μισθώσεις αποσαφηνίζονται από το ΔΛΠ 17 Μισθώσεις. Επιπλέον, το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που έχουν σχέση με αγροτική δραστηριότητα, σε μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικά αποθέματα, όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και τους όμοιους μη ανανεώσιμους πόρους (Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 40-31/03/2004).

Ωστόσο, υπάρχουν περιπτώσεις ακινήτων, όπου ένα μέρος του μπορεί να χρησιμοποιείται για επένδυση και ένα άλλο για ιδιοχρησιμοποίηση. Εφόσον το κάθε τμήμα του μπορεί ξεχωριστά να πουληθεί ή να εκμισθωθεί με χρηματοδοτική μίσθωση, τότε λογιστικοποιείται ξεχωριστά. Στην αντίθετη περίπτωση, δηλαδή εάν ιδιοχρησιμοποιείται μόνο ένα ασήμαντο μέρος του, τότε το ακίνητο λαμβάνεται ως επένδυση (Νεγκάκης, 2015).

4.3 Αναγνώριση

Σύμφωνα με το Πρότυπο, η επένδυση σε ακίνητα εκλαμβάνεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν (Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 40-31/03/2004):

- α) πιθανολογείται ότι θα εισέλθουν στην οικονομική οντότητα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που σχετίζονται με την επένδυση σε ακίνητα και
- β) το κόστος της επένδυσης σε ακίνητα μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.

Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης, η οικονομική οντότητα αποτιμά κάθε κόστος των επενδύσεων σε ακίνητα όταν πραγματοποιείται. Στα κόστη αυτά εμπεριέχονται τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν στην αρχή για την απόκτηση της επένδυσης σε ακίνητα και τα κόστη που υλοποιήθηκαν στη συνέχεια για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση μέρους ή τη συντήρηση κάποιου στοιχείου του ακινήτου.

Επιπλέον, σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης, τα καθημερινά κόστη συντήρησης δεν αναγνωρίζονται στη λογιστική αξία της επένδυσης, αλλά προσμετρούνται στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται. Καθημερινά κόστη συντήρησης είναι κυρίως τα αναλώσιμα και τα εργατικά κόστη. Οι δαπάνες αυτές αναφέρονται συνήθως ως «επισκευή και συντήρηση» του ακινήτου (Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 40-31/03/2004).

Ακόμα, όταν κάποιο μέρος των επενδύσεων αποκτήθηκε με αντικατάσταση, όπως για παράδειγμα, οι εσωτερικοί τοίχοι που μπορεί να έχουν αντικατασταθεί, τότε αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία της επένδυσης το κόστος αντικατάστασης τμήματος του ακινήτου όταν επιβαρύνεται με αυτό, εφόσον ικανοποιούνται τα κριτήρια αναγνώρισης. Για τα τμήματα που αντικαθίστανται σταματά να αναγνωρίζεται η λογιστική αξία τους, όπως προβλέπεται στο παρόν Πρότυπο (Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 40-31/03/2004).

4.3.1 Αρχική αναγνώριση

Η αρχική αποτίμηση μιας επένδυσης σε ακίνητα γίνεται στο κόστος. Η τιμή στην οποία αγοράστηκε το ακίνητο καθώς και κάθε άμεση δαπάνη που καταλογίζεται σε αυτό, όπως για παράδειγμα επαγγελματικές αμοιβές για

ενδεχόμενες, νομικές υπηρεσίες, φόροι μεταβίβασης ακινήτου, κ.α., απαρτίζουν το κόστος μια επένδυσης σε ακίνητα που αγοράστηκαν (Νεγκάκης, 2015).

Τα κόστη εκκίνησης δεν προσαυξάνουν το κόστος μιας επένδυσης σε ακίνητα, εκτός εάν αυτά θεωρούνται αναγκαία, προκειμένου το ακίνητο να έρθει στην κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία του. Επίσης, δεν περιλαμβάνονται, τυχόν, λειτουργικές ζημιές που πραγματοποιήθηκαν προτού η επένδυση φθάσει στο προγραμματισμένο επίπεδο πληρότητας ή υπερβολικά μεγάλη σπατάλη υλικών, εργασίας ή άλλων πόρων κατά την κατασκευή ή ανάπτυξη του ακινήτου (Νεγκάκης, 2015).

Το αρχικό κόστος ενός δικαιώματος σε ακίνητο που βρίσκεται στην κατοχή με χρηματοδοτική μίσθωση και εντάσσεται στην κατηγορία των επενδύσεων, αναγνωρίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 17, στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας του ακινήτου και της τωρινής αξίας των ελάχιστων καταβεβλημένωνμισθωμάτων. Αντίστοιχο ποσό καταχωρίζεταισαν υποχρέωση. Σημειωτέον, κάθε επιπλέον ποσό που προορίζεται για μίσθωσηφοιείται να συμπεριλαμβάνεται στο κόστος του περιουσιακού στοιχείου και να μηνπαρουσιάζεται ως υποχρέωση, καθώς λογίζεται σαν μέρος των ελάχιστων καταβολών για το σκοπό αυτό. Αν, όμως, ένα δικαίωμα σε ακίνητο που βρίσκεται στην κατοχή με λειτουργική μίσθωση εντάσσεται στα επενδυτικά ακίνητα, τότε αυτό πουλογοιστικοποιείται είναι το δικαίωμα επί του ακινήτου και όχιτο ακίνητο. Η λογοιστικοποίηση πραγματοποιείται σύμφωνα με την μέθοδο της εύλογης αξίας (Νεγκάκης, 2015).

Στην περίπτωση που αναβάλλεται η πληρωμή μιας επένδυσης σε ακίνητα, τότε το κόστος της επένδυσης αποτελεί την ισοδύναμη τιμή σε μετρητά. Η διαφορά μεταξύ αυτής τη τιμής και του συνόλου των πληρωμών καταχωρίζεταισαν έξοδο τόκου καιμοιράζεται σε όλη τη διάρκεια της πίστωσης (Νεγκάκης, 2015).

Υπάρχει δυνατότητα μια ή περισσότερες επενδύσεις σε ακίνητα να ανταλλάγουν με μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία ή με συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων. Η αποτίμηση του κόστους τέτοιων επενδύσεων πραγματοποιείται στη εύλογη αξία εκτός και αν δεν υπάρχει εμπορική ουσία στην συγκεκριμένη συναλλαγή ή δε μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων που ανταλλάσσονται. Στην περίπτωση αυτή, το περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε δεν αποτιμάται στην εύλογη αξία, αλλά στη

λογιστική αξία που έχει το περιουσιακό στοιχείο που παραχωρήθηκε (Νεγκάκης, 2015).

4.3.2 Μεταγενέστερη αποτίμηση

4.3.2.1 Λογιστικές πολιτικές

Σε κάθε οικονομική οντότητα παρέχεται η δυνατότητα να διαλέξει τη λογιστική πολιτική που θα ακολουθήσει, δηλαδή μεταξύ της μεθόδου της εύλογης αξίας ή του κόστους. Αφού αποφασίσει ποια μέθοδο θα χρησιμοποιήσει, είναι υποχρεωμένη να την ακολουθεί σε όλες τις επενδύσεις της σε ακίνητα, εκτός από τις περιπτώσεις που το Πρότυποορίζει κάτι διαφορετικό (Νεγκάκης, 2015).

Ωστόσο, μία οικονομική οντότητα θα μπορούσε, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, να αλλάξει τη λογιστική της πολιτική όταν αυτή δύναται να οδηγήσει σε πληρέστερη παρουσίαση των γεγονότων, όμως μία αλλαγή από μεθόδου από την εύλογη αξία σε αυτή του κόστους δεν είναι βέβαιο ότι θα έχει καλύτερη απεικόνιση των γεγονότων (Νεγκάκης, 2015).

Περαιτέρω, οι απαιτήσεις του συγκεκριμένου Προτύπου περιέχουν την υποχρέωση της οικονομικής οντότητας να προσδιορίζει τις επενδύσεις σε ακίνητα με τη μέθοδο της εύλογης αξίας όταν πρόκειται για σκοπούς αποτίμησης, ή τη μέθοδο του κόστους όταν πρόκειται σκοπούς γνωστοποίησης. Επίσης, προτρέπεται η επένδυση σε ακίνητα να προσδιορίζεται με τη μέθοδο της εύλογης αξίας, όταν αποτιμά ανεξάρτητος εκτιμητής ο οποίος διαθέτει αναγνωρισμένη και σχετική επαγγελματική ιδιότητα αλλά και πρόσφατη εμπειρία στην τοποθεσία και την κατηγορία της επένδυσης που πρόκειται να αποτιμηθεί (Νεγκάκης, 2015).

4.3.2.2 Μέθοδος της εύλογης αξίας

Όπως αναφέρθηκε προτίστωςως Εύλογη αξία νοείται το χρηματικό ποσό με το οποίο το περιουσιακό στοιχείο δύναται να ανταλλαχθεί μεταξύ δύο ενδιαφερομένων μερών τα οποία είναι ενήμερα. Ενήμερα και ενδιαφερόμενα είναι τα μέρη όταν και τα δύο έχουν τις απαραίτητες γνώσεις για τα στοιχεία του επενδυτικού ακινήτου καθώς

και των συνθηκών της αγοράς. Η εύλογη αξία αποκλείει σαφέστατα μια εκτιμώμενη τιμή αυξημένη ή μειωμένη από ειδικούς όρους ή συνθήκες τέτοιες όπως είναι η άτυπη χρηματοδότηση, οι συμφωνίες πώλησης και επαναμίσθωσης, οι ειδικές προϋποθέσεις ή παραχωρήσεις που δίδονται από οποιονδήποτε που συνδέεται με την πώληση. Η εύλογη αξία καθορίζεται (σε αντίθεση με το ΔΛΠ 16), χωρίς τα έξοδα που είναι απαραίτητα για να πραγματοποιηθεί η πώληση και θα πρέπει να αποκαλύπτει τις συνθήκες της αγοράς οι οποίες υπάρχουν κατά την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων (Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 40-31/03/2004).

Η εύλογη αξία των επενδυτικών ακινήτων αντικατοπτρίζει μεταξύ άλλων, το μισθωτικό έσοδο από παρούσες μισθώσεις και τις εύλογες και βάσιμες παραδοχές που φανερώνουν την άποψη της αγοράς για το τι καλώς πληροφορημένα και πρόθυμα μέρη θα εκτιμούσαν ως μισθωτικό έσοδο από μελλοντικές μισθώσεις υπό το πρίσμα των τρεχουσών συνθηκών της αγοράς. Αντικατοπτρίζει επίσης, σε ίδια βάση, κάθε ταμιακή εκροή (συμπεριλαμβανομένων των καταβολών μισθωμάτων και άλλων εκροών) που θα αναμένονταν σε σχέση με το ακίνητο. Κάποιες από αυτές τις εκροές αντικατοπτρίζονται στην υποχρέωση ενώ άλλες έχουν να κάνουν με εκροές που δεν αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις παρά σε μεταγενέστερη ημερομηνία (π.χ. περιοδικές πληρωμές όπως είναι τα ενδεχόμενα μισθώματα) (Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 40-31/03/2004).

Η καλύτερη ένδειξη της εύλογης αξίας παρέχεται από τις τρέχουσες τιμές που επικρατούν στην αγορά για ένα ακίνητο που παρουσιάζει ομοιότητες με το εν λόγω ακίνητο και βρίσκεται στην ίδια τοποθεσία και κατάσταση. Εάν, ωστόσο, οι τρέχουσες τιμές της αγοράς δεν είναι διαθέσιμες, η οικονομική οντότητα αναζητά πληροφορίες από άλλες πηγές, όπως (Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 40-31/03/2004):

- α) τρέχουσες τιμές σε ενεργό αγορά για ακίνητα διαφορετικής φύσης, κατάστασης ή τοποθεσίας,
- β) πρόσφατες τιμές ακινήτων με παρόμοια χαρακτηριστικά σε λιγότερο ενεργές αγορές, και
- γ) προβλέψεις προεξοφλημένων ταμιακών ροών που βασίζονται σε αξιόπιστες εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών.

Όταν η οικονομική οντότητα προσδιορίζει τη λογιστική αξία των επενδυτικών ακινήτων με τη μέθοδο της εύλογης αξίας αποφεύγει το διπλό λογισμό των περιουσιακών στοιχείων ή των υποχρεώσεων που λογίζονται ως ξεχωριστά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις. Για παράδειγμα, ο εξοπλισμός, όπως

ανελκυστήρες ή κλιματισμός δεν μπορούν να αποσπαστούν από ο κτήριο και περιλαμβάνεται στην εύλογη αξία του ακινήτου χωρίς να διαχωρίζονται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο (Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 40-31/03/2004).

Τέλος, το κέρδος ή ζημία που προκύπτει από μια μεταβολή στην εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα εμπεριέχεται στο καθαρό κέρδος ή ζημία για την περίοδο στην οποία προκύπτει (Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 40-31/03/2004).

4.3.2.3 Αδυναμία αξιόπιστου προσδιορισμού της εύλογης αξίας

Όταν η οικονομική οντότητα αποκτά μία επένδυση σε ακίνητα για πρώτη φορά (ή όταν ένα υπάρχον ακίνητο καθίσταται επένδυση μετά από μια μεταβολή στη χρήση για πρώτη φορά), ο αξιόπιστος προσδιορισμός της εύλογης αξίας της επένδυσης ενδεχομένως να μην μπορεί να πραγματοποιηθεί σε μια συνεχή βάση. Επιπλέον, αν μια οικονομική οντότητα διαπιστώνει ότι η εύλογη αξία ενός επενδυτικού ακινήτου που είναι υπό κατασκευή δεν μπορεί να προσδιοριστεί με αξιοπιστία, όμως μπορεί να προσδιοριστεί όταν τελειώσει η κατασκευή, θα επιμετρά το υπό κατασκευή επενδυτικό ακίνητο στο κόστος μέχρι η εύλογη αξία του να μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα, ή να ολοκληρωθεί η κατασκευή του (όποιο επέλθει νωρίτερα). Ακόμα, αν μια οικονομική οντότητα διαπιστώνει ότι η εύλογη αξία ενός επενδυτικού ακινήτου (όχι υπό κατασκευή επενδυτικού ακινήτου) δεν δύναται να προσδιοριστεί αξιόπιστα σε συνεχή βάση, τότε θα επιμετρά το συγκεκριμένο επενδυτικό ακίνητο με τη μέθοδο κόστους που ορίζεται στο ΔΛΠ 16. Η υπολειμματική αξία της επένδυσης σε ακίνητα θα θεωρείται ότι είναι μηδενική. Η οικονομική οντότητα θα συνεχίζει να εφαρμόζει το ΔΛΠ 16 μέχρι τη διάθεση της επένδυσης σε ακίνητα (Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 40-31/03/2004).

Περαιτέρω, όταν η οικονομική οντότητα καταφέρει να επιμετρήσει με αξιοπιστία το επενδυτικό ακίνητο που είναι υπό κατασκευή (το οποίο προηγουμένως έχει επιμετρήσει στο κόστος) θα το κάνει στην εύλογη αξία του.

Σε ιδιαίτερες περιπτώσεις όταν η οικονομική οντότητα υποχρεώνεται να επιμετρά ένα επενδυτικό ακίνητο με τη μέθοδο του κόστους σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, θα επιμετρά όλες τις άλλες επενδύσεις της σε ακίνητα στην εύλογη αξία, συμπεριλαμβάνοντας και το υπό κατασκευή επενδυτικό ακίνητο. Στις περιπτώσεις αυτές, παρά το γεγονός ότι η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τη μέθοδο του

κόστους για ένα επενδυτικό ακίνητο, θα συνεχίζει να χειρίζεται λογιστικά κάθε επένδυση σε ακίνητα που απομένει με τη μέθοδο της εύλογης αξίας (Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 40-31/03/2004).

Αν η οικονομική οντότητα έχει επιμετρήσει αρχικά ένα επενδυτικό ακίνητο στην εύλογη αξία, πρέπει να συνεχίσει να επιμετρά το ακίνητο στην εύλογη αξία μέχρι τη διάθεση (ή μέχρι το ακίνητο να καταστεί ιδιοχρησιμοποιούμενο ή η οικονομική οντότητα να αρχίσει να εκμεταλλεύεται το ακίνητο για μετέπειτα πώληση κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης) ακόμη και αν οι συγκρίσιμες αγοραίες συναλλαγές δεν γίνονται συχνά ή οι αγοραίες τιμές δεν μπορούν να βρεθούν εύκολα (Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 40-31/03/2004).

4.3.2.4 Μέθοδος κόστους

Αφού πραγματοποιηθεί η αρχική αναγνώριση, η οικονομική οντότητα που χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους θα χρησιμοποιήσει σε όλες τις επενδύσεις της σε ακίνητα τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 16 για αυτήν τη μέθοδο εκτός από εκείνες τις επενδύσεις που προορίζονται για πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες (Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 40-31/03/2004).

4.4 Μεταφορές

Μία μεταφορά από επενδυτικά ακίνητα σε ακίνητο που χρησιμοποιείται για ίδια χρήση επιβεβαιώνεται από την έναρξη ιδιοκατοίκησης από τον ιδιοκτήτη του ακινήτου. Μία μεταφορά από επενδυτικά ακίνητα στα αποθέματα επαληθεύεται με την αλλαγή χρήσης του ακινήτου, για το οποίο, πλέον, τίθεται σκοπός η πώληση. Η ολοκλήρωση ιδιοχρησίας δικαιολογεί τη μεταφορά από ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο σε επενδυτικά ακίνητα, ενώ η μεταφορά από αποθέματα σε επενδυτικά ακίνητα μπορεί να αποδειχτεί από την έναρξη μιας λειτουργικής μίσθωσης σε τρίτο (Νεγκάκης, 2015).

Ωστόσο, δύναται να υπάρχει αλλαγή χρήσης, όπως για παράδειγμα, η απόφαση μιας οντότητας να διαθέσει την επένδυση χωρίς όμως να την αξιοποιήσει αλλά να

συνεχίσει να μεταχειρίζεται λογιστικά το ακίνητο ως επένδυση σε ακίνητα και όχι σαν απόθεμα. Ακόμα μπορεί η οικονομική οντότητα να προχωρήσει σε επιδιόρθωση ακινήτου που είναι καταχωρημένο ως επενδυτικό ακίνητο. Στην περίπτωση αυτή, το ακίνητο δεν ταξινομείται εκ νέου στην διάρκεια της επιδιόρθωσης αλλά παραμένει ως επενδυτικό ακίνητο (Νεγκάκης, 2015).

Ανη οικονομική οντότητα έχει ακολουθήσει τη μέθοδο του κόστους, τότε οι μεταφορές μεταξύ επενδυτικού ακινήτου, ιδιοχρησιμοποιούμενου ακινήτου και αποθεμάτων δεν αλλάζουν τη λογιστική αξία του ακινήτου που μεταφέρεται ούτε αλλάζουν το κόστος του για σκοπούς αποτίμησης ή γνωστοποίησης (Νεγκάκης, 2015).

Όταν πρόκειται για μεταφορά από επενδυτικά ακίνητα που περιγράφεται στην εύλογη αξία σε ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο ή στα αποθέματα, τότε το τεκμαρτό κόστος του ακινήτου θα περιγράφεται λογιστικά με βάση το ΔΛΠ 16 ή το ΔΛΠ 2, στην εύλογη του αξία κατά την ημερομηνία της μεταβολής της χρήσης (Νεγκάκης, 2015).

Αν ένα ακίνητο που χρησιμοποιείται για ίδια χρήση γίνεται επενδυτικό ακίνητο που απεικονίζεται στην εύλογη του αξία, τότε εφαρμόζεται το ΔΛΠ 16 μέχρι την ημερομηνία που θα γίνει αλλαγή της χρήσης. Οποιαδήποτε διαφορά που, ενδεχομένως, θα προκύψει, σε αυτή την ημερομηνία, μεταξύ της λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας του ακινήτου στην οποία θα απεικονιστεί, διαχειρίζεται όπως μία αναπροσαρμογή σύμφωνα με το ΔΛΠ 16. Ειδικότερα, μία μείωση της λογιστικής αξίας καταχωρείται στα αποτελέσματα. Όταν όμως έχει σχηματιστεί πλεόνασμα αναπροσαρμογής για το εν λόγω ακίνητο, τότε η διαφορά θα μειώσει πρώτα το πλεόνασμα αυτό και, τυχόν, υπόλοιπο θα περαστεί στα αποτελέσματα. Από την άλλη, μία θετική διαφορά αναπροσαρμογής θα δημιουργήσει πλεόνασμα αναπροσαρμογής στην καθαρή θέση. Όταν όμως σε προηγούμενη χρήση το ακίνητο είχε υποστεί ζημιά απομείωσης, τότε αντίστοιχο ποσό με αυτό της ζημιάς θα περάσει στα αποτελέσματα και, τυχόν, υπόλοιπο θα καταχωρηθεί στα λοιπά συνολικά έσοδα, αυξάνοντας το πλεόνασμα αναπροσαρμογής (Νεγκάκης, 2015).

Οι μεταφορές από τα αποθέματα στα επενδυτικά ακίνητα που επιμετρούνται στην εύλογη αξία είναι αντίστοιχες του χειρισμού των πωλήσεων των αποθεμάτων. Η οποιαδήποτε διαφορά που προκύπτει μεταξύ της εύλογης αξίας του ακινήτου κατά αυτήν την ημερομηνία και της προηγούμενης λογιστικής αξίας καταχωρείται στα αποτελέσματα (Νεγκάκης, 2015).

Τέλος, όταν ολοκληρωθεί η κατασκευή ή αξιοποιηθεί μία ιδιοκατασκευαζόμενη επένδυση σε ακίνητα που περιγράφεται στην εύλογη αξία, τότε κάθε διαφορά που θα προκύπτει μεταξύ της εύλογης αξίας του ακινήτου κατά αυτήν την ημερομηνία και της προηγούμενης λογιστικής αξίας καταγράφεται στα αποτελέσματα (Νεγκάκης, 2015).

4.5 Διαθέσεις

Μία επένδυση σε ακίνητα παύει να υφίσταται με τη διάθεση ή την οριστική απόσυρση του ακινήτου. Η κατάσταση αυτή επέρχεται με πώληση ή με σύναψη σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης. Και στις δύο περιπτώσεις εφαρμόζονται τα αντίστοιχα, κάθε φορά, κριτήρια του ΔΛΠ 18 ως προς την αναγνώριση του εσόδου από την πώληση αγαθών ή όσα ορίζονται από το ΔΛΠ 17 ως προς την διάθεση με σύναψη σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης και πώλησης και επαναμίσθωσης(Νεγκάκης, 2015).

Στην περίπτωση που υπάρχει αναγνώριση του κόστους αντικατάστασης ενός επενδυτικού ακινήτου στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, τότε διαγράφεται η λογιστική αξία του τμήματος που αντικαθίσταται. Σε περιπτώσεις επενδυτικών ακινήτων όπου υιοθετείται η μέθοδος του κόστους, υπάρχει περίπτωση το συγκεκριμένο τμήμα που αντικαθίσταται να μην αποτελεί τμήμα που αποσβέστηκε ξεχωριστά. Εάν λοιπόν, η λογιστική αξία του τμήματος που αντικαθίσταται δεν μπορεί να προσδιοριστεί, μπορεί να χρησιμοποιηθεί το κόστος αντικατάστασης ως ένδειξη κόστους του συγκεκριμένου τμήματος που αντικαθίσταται. Αυτό μπορεί να συμβεί ακόμα και στην περίπτωση που χρησιμοποιείται η εύλογη αξία, αλλά μόνο γιατί υπάρχει δυσκολία να προσδιοριστεί το ποσοστό μείωσης της εύλογης αξίας του συγκεκριμένου τμήματος. Σε διαφορετική περίπτωση, ακολουθείται η μέθοδος της εύλογης αξίας, η οποία μπορεί να φανερώνει τη μείωση της αξίας του τμήματος που αντικαταστάθηκε (Νεγκάκης, 2015).

Το αποτέλεσμα που εμφανίζεται εξαιτίας της απόσυρσης ή της διάθεσης των επενδυτικών ακινήτων συνθέτει τη διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και καταγράφεται στα αποτελέσματα της χρήσης που πραγματοποιήθηκε η απόσυρση ή η διάθεση, εκτός

και αν υιοθετείται κάτι διαφορετικό από το ΔΛΠ 17 σε μια πώληση και επαναμίσθωση (Νεγκάκης, 2015).

Κατά τη διάθεση ενός επενδυτικού ακινήτου το απαραίτητο αντάλλαγμα αναγνωρίζεται, αρχικά, στην εύλογη αξία και σε περίπτωση αναβολής πληρωμής, το αντάλλαγμα που λαμβάνεται αναγνωρίζεται αρχικά στην ισοδύναμη ταμιακή αξία και οποιαδήποτε προκύπτουσα διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος και της ταμιακής τιμής σε μετρητά καταγράφεται με βάση τα πρότυπα του ΔΛΠ 18, σαν έσοδο τόκου με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου. Αφού ολοκληρωθεί η διάθεση ενός επενδυτικού ακινήτου κάθε υποχρέωση που υπάρχει αντιμετωπίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του ΔΛΠ 37 ή άλλων Προτύπων, αναλόγως κάθε φορά την περίπτωση (Νεγκάκης, 2015).

Τέλος, η αποζημίωση από τρίτα μέρη που είναι, τυχόν, απαιτητή για επενδύσεις σε απομειωμένα, εγκαταλελειμμένα ή ακίνητα που χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα (Νεγκάκης, 2015).

4.6 Γνωστοποιήσεις

Σε ότι αφορά τη μέθοδο της εύλογης αξίας και του κόστους, η οικονομική οντότητα είναι υποχρεωμένη να παρουσιάζει κάποιες επιπλέον γνωστοποιήσεις. Πιο συγκεκριμένα πρέπει να γνωστοποιούνται τα ακόλουθα:

- η επιλογή της μεθόδου αποτίμησης,
- οι συνθήκες κατάταξης και ο λογιστικός χειρισμός των δικαιωμάτων σε ιδιοκτησίες που κατέχονται βάσει λειτουργικών μισθώσεων σαν επενδυτικά ακίνητα, σε περίπτωση εφαρμογής της εύλογης αξίας,
- τα κριτήρια που διαχωρίζουν τις επενδύσεις σε ακίνητα και σε ίδια χρησιμοποίηση,
- ο υπολογισμός ή όχι της εύλογης αξίας των επενδυτικών ακινήτων με βάση τις εκτιμήσεις ανεξάρτητου εκτιμητή,
- το αποτέλεσμα που αναγνωρίζεται (κέρδος ή ζημία) σχετικά με: έσοδα μισθωμάτων από επένδυση σε ακίνητα, άμεσα λειτουργικά έξοδα που περιλαμβάνουν επισκευές και συντηρήσεις από επένδυση σε ακίνητα που (δεν) δημιούργησαν έσοδα από μισθώσεις κατά τη διάρκεια της περιόδου, τη μεταβολή της εύλογης αξίας που έχει σωρευτεί (η οποία έχει αναγνωριστεί στα αποτελέσματα)

κατά την πώληση μιας επένδυσης σε ακίνητα από ομάδα περιουσιακών στοιχείων στα οποία χρησιμοποιείται η μέθοδος του κόστους σε ομάδα που χρησιμοποιείται η εύλογη αξία ,

- οι ενδεχόμενοι περιορισμοί στη ρευστοποίηση και το ποσό αυτού του περιορισμού των επενδυτικών ακινήτων,
- οι δεσμεύσεις που ανακύπτουν από τη σύμβαση σε ότι αφορά την αγορά, την κατασκευή ή την αξιοποίηση της επένδυσης σε ακίνητα ή για, ενδεχόμενες επισκευές, αντικαταστάσεις, συντηρήσεις ή αναβαθμίσεις (Νεγκάκης, 2015).

Επιπλέον των ανωτέρω γνωστοποιήσεων, σε περίπτωση που εφαρμόζεται η μέθοδος της εύλογης αξίας πρέπει να γνωστοποιούνται:

- οι προσθήκες, γνωστοποιώντας ξεχωριστά αυτές που προέρχονται από αποκτήσεις και από μεταγενέστερες δαπάνες, αναγνωριζόμενες στη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου,
- οι προσθήκες από αποκτήσεις μέσω συνενώσεων επιχειρήσεων,
- τα περιουσιακά στοιχεία για πώληση ή σε ομάδα διάθεσης για πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 και άλλες διαθέσεις ,
- τα καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) από προσαρμογές της εύλογης αξίας,
- οι προκύπτουσες καθαρές συναλλαγματικές διαφορές, όταν οι οικονομικές καταστάσεις απεικονίζονται σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης από το νόμισμα λειτουργίας,
- οι προκύπτουσες καθαρές συναλλαγματικές διαφορές όταν μετατρέπεται εκμετάλλευση στο εξωτερικό στο νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας,
- οι μεταφορές προς και από τα αποθέματα και τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται για ίδια χρήση,
- οι λοιπές μεταβολές (Νεγκάκης, 2015).

Επιπλέον, σε εξαιρετικές περιπτώσεις που η οικονομική οντότητα αδυνατεί να προσδιορίσει με αξιοπιστία την εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα, γνωστοποιείται και περιγράφεται η συγκεκριμένη επένδυση σε ακίνητα, επεξηγείται ο λόγος αδυναμίας αξιόπιστης αποτίμησης καθώς και το εύρος των εκτιμήσεων στο οποίο μπορεί αυτή να κυμαίνεται.

Τέλος, στην περίπτωση που εφαρμόζεται η μέθοδος του κόστους, γνωστοποιούνται εκτός των ανωγνωστοποιήσεων και οι ακόλουθες:

- οι μέθοδοι απόσβεσης που έχουν χρησιμοποιηθεί, ωφέλιμες ζωές ή συντελεστές απόσβεσης,
- η λογιστική αξία προ αποσβέσεων και η σωρευμένη απόσβεση αρχής και τέλους χρήσης,
- η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα,
- η συμφωνία λογιστικής αξίας της επένδυσης σε ακίνητα κατά την αρχή και το τέλος της χρήσης που να αποτυπώνει προσθήκες, γνωστοποιώντας ξεχωριστά εκείνες που προέρχονται από αποκτήσεις και εκείνες που προκύπτουν από μεταγενέστερες δαπάνες που αναγνωρίστηκαν ως περιουσιακά στοιχεία, αποκτήσεις μέσω συνενώσεων επιχειρήσεων, αλλά γνωστοποιώντας παράλληλα τα περιουσιακά στοιχεία προοριζόμενα για πώληση ή αυτά που περιλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης προοριζόμενη για πώληση (ΔΠΧΑ 5) καθώς και άλλες διαθέσεις, αποσβέσεις, αναγνωριζόμενες ζημίες απομείωσης και αναστρεφόμενες ζημίες (ΔΛΠ 36), καθαρές συναλλαγματικές διαφορές και λοιπές μεταβολές (Νεγκάκης, 2015).

Κεφάλαιο 5. Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 16 «Μισθώσεις»

5.1 Εισαγωγή

Το ΔΠΧΑ 16 εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016 και εφαρμόζεται για περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 01/01/2019. Με την εφαρμογή του προτύπου αντικαθίστανται το ΔΛΠ 17 Μισθώσεις και η Διερμηνεία SIC 15 Λειτουργικές Μισθώσεις και Κίνητρα (Πετράκης, χ.χ.).

Η βασική ιδέα του νέου προτύπου είναι ότι για τον μισθωτή όλες οι μισθώσεις θα πρέπει να παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις του (χρηματοδοτικές) εν αντιθέσει με την προγενέστερη αντιμετώπιση στην οποία γινόταν διάκριση σε λειτουργικές και χρηματοδοτικές μισθώσεις (Πετράκης, χ.χ.).

Σύμφωνα με το Πρότυπο μία σύμβαση είναι ή εμπεριέχει μίσθωση εφόσον εκχωρεί το δικαίωμα ελέγχου της χρήσης ενός αναγνωρίσιμου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου για μία ορισμένη περίοδο έναντι ανταλλάγματος. Για να συμβαίνει αυτό πρέπει να ισχύουν τα ακόλουθα: 1. Υπάρχει περιουσιακό στοιχείο το οποίο είναι αναγνωρίσιμο, 2. Παρέχεται το δικαίωμα στον μισθωτή να αποκτήσει όλα τα οικονομικά οφέλη χρησιμοποιώντας το περιουσιακό στοιχείο και, 3. Παρέχεται το δικαίωμα στον μισθωτή να καθορίζει τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου (Πετράκης, χ.χ.).

Επιπλέον το Πρότυπο καθορίζει τους εξής ορισμούς:

- Μισθωτής: Η οικονομική οντότητα η οποία αποκτά το δικαίωμα χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου.
- ▪ Εκμισθωτής Η οικονομική οντότητα που παρέχει το δικαίωμα χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου.
- ▪ Μίσθωση Η σύμβαση ή μέρος της σύμβασης με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου για συγκεκριμένη χρονική περίοδο έναντι ανταλλάγματος.
- ▪ Ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης Είναι η ημερομηνία της σύμβασης της μίσθωσης.

- ▪ Διάρκεια μίσθωσης Είναι η αμετάκλητη χρονική περίοδος της μίσθωσης πλέον του δικαιώματος παράτασης εάν είναι σχεδόν βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει το δικαίωμα (Καγιάς, χ.χ.)

5.2 Σκοπός και Πεδίο εφαρμογής

Το παρόν Πρότυπο περιγράφει τις αρχές που διέπουν την αναγνώριση, την επιμέτρηση, την παρουσίαση και τις γνωστοποιήσεις των μισθώσεων. Σκοπός είναι να κατοχυρωθεί ότι οι μισθωτές και οι εκμισθωτές εξασφαλίζουν συναφείς πληροφορίες, με τρόπο ο οποίος καταγράφει με ακρίβεια τις συγκεκριμένες συναλλαγές. Οι πληροφορίες αυτές παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μια βάση, έτσι ώστε να έχουν γνώμη για τις επιπτώσεις των μισθώσεων στην οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές μιας οικονομικής οντότητας (Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 16 Μισθώσεις).

Κατά την υλοποίηση του παρόντος Προτύπου, η οικονομική οντότητα μελετά τους όρους και τα προαπαιτούμενα των συμβάσεων καθώς και όλα τα γεγονότα και τις συνθήκες που έχουν σχέση. Η οικονομική οντότητα ακολουθεί με συνοχή το παρόν Πρότυπο σε συμβάσεις που εμφανίζουν, κατά παρόμοιο τρόπο χαρακτηριστικά και σε παρόμοιες καταστάσεις (Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 16 Μισθώσεις).

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε όλες τις μισθώσεις περιλαμβανομένων αυτών που περιέχουν μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων με δικαίωμα χρήσης στο πλαίσιο υπομίσθωσης. Εξαιρούνται οι παρακάτω περιπτώσεις:

- μισθώσεις για εξερεύνηση ή χρήση μεταλλευμάτων, πετρελαίου, φυσικού αερίου και συναφών μη ανανεώσιμων πόρων,
- μισθώσεις βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που ανήκουν στη σφαίρα εφαρμογής του ΔΛΠ 41 Γεωργία και είναι στην κατοχή του μισθωτή,
- συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών που ανήκουν στη σφαίρα εφαρμογής της Επιτροπής Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΕΔΔΠΧΑ 12 Συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών,

- άδειες χρήσης διανοητικής ιδιοκτησίας που εκχωρούνται από τον εκμισθωτή και ανήκουν στη σφαίρα εφαρμογής του ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες· και
- δικαιώματα που βρίσκονται στην κατοχή του μισθωτή δυνάμει συμβάσεων παραχώρησης αδειών εκμετάλλευσης ανήκουν στη σφαίρα εφαρμογής του ΔΛΠ 38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία για στοιχεία όπως κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοσκοπήσεις, θεατρικά έργα, χειρόγραφα, ευρεσιτεχνίες και συγγραφικά δικαιώματα (Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 16 Μισθώσεις).

5.3 Προσδιορισμός Μίσθωσης

Με την έναρξη ισχύος της σύμβασης, η οικονομική οντότητα εκτιμά εάν η σύμβαση αποτελεί, ή εμπεριέχει, μίσθωση. Για να αποτελεί ή να εμπεριέχει μίσθωση μια σύμβαση, θα πρέπει να μπορεί να εκχωρεί το δικαίωμα ελέγχου χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου για ορισμένη χρονική περίοδο αντί ανταλλάγματος.

Όταν μια σύμβαση αποτελεί, ή εμπεριέχει, μίσθωση, τότε κάθε μισθωτικό στοιχείο το οποίο περιέχεται στη σύμβαση ως μίσθωση θα πρέπει η οικονομική οντότητα να το αντιμετωπίζει λογιστικά ξεχωριστά από τα μη μισθωτικά στοιχεία της σύμβασης (Καγιάς, χ.χ.)

Εάν αλλάξουν οι όροι και τα προαπαιτούμενα της σύμβασης, τότε η οικονομική οντότητα πρέπει να επανεκτιμήσει εάν η σύμβαση αποτελεί, ή εμπεριέχει μίσθωση.

5.4 Μισθωτής

5.4.1 Αναγνώριση και αρχική επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης

Όταν αρχίσει η μισθωτική περίοδος, ο μισθωτής οφείλει να αναγνωρίσει το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης και την υποχρέωση από τη μίσθωση καθώς και να το επιμετρήσει στο κόστος. Το κόστος του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης αποτελείται από:

- α) το ποσό της αρχικής επιμέτρησης της υποχρέωσης από τη μίσθωση·

β) ενδεχόμενα μισθώματα τα οποία αποδόθηκαν όταν άρχισε η μισθωτική περίοδος ή πρωτότερα, μείον οιοσδήποτε κίνητρα μίσθωσης που έχουν εισπραχθεί,
γ) ενδεχόμενες αρχικές άμεσες δαπάνες τις οποίες επωμίστηκε ο μισθωτής και εκτίμηση του κόστους με το οποίο θα επωμιστεί ο μισθωτής για να αποσυνθέσει και να απομακρύνει το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο, να τακτοποιήσει τον χώρο όπου έχει τοποθετηθεί ή να τακτοποιήσει το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο στην κατάσταση στην οποία καθορίζεται από τους όρους και τα προαπαιτούμενα της μίσθωσης, εκτός εάν το εν λόγω κόστος συνεπάγεται την παραγωγή αποθεμάτων. Το συγκεκριμένο κόστος επιβαρύνεται ο μισθωτής, είτε όταν αρχίζει η μισθωτική περίοδος είτε λόγω χρήσης του συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου για μια ορισμένη χρονική περίοδο (Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 16 Μισθώσεις).

5.4.2 Αρχική επιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση

Με την έναρξη της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής επιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση στην παρούσα αξία των μισθωμάτων τα οποία δεν έχουν εξοφληθεί κατά την ημερομηνία αυτή. Τα μισθώματα προεξοφλούνται με το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης, εφόσον αυτό καθορίζεται εύκολα. Σε διαφορετική περίπτωση, ο μισθωτής επιλέγει το διαφορετικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή.

Κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, τα μισθώματα τα οποία περιέχονται στην επιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση, απαρτίζονται από τις εξής καταβολές για το δικαίωμα χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, οι οποίες δεν έχουν πραγματοποιηθεί έως την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου:

- α) τα σταθερά μισθώματα (συμπεριλαμβανομένων των ουσιαστικά σταθερών μισθωμάτων) μείον, αν υπάρχουν, τα κίνητρα μίσθωσης που είναι να εισπραχθούν,
- β) τα μισθώματα που κυμαίνονται, οποία εξαρτώνται από έναν δείκτη ή ένα επιτόκιο και τα οποία στην αρχή αποτιμώνται με χρήση του δείκτη ή του επιτοκίου κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου,
- γ) τα ποσά τα οποία προβλέπεται να αποδώσει ο μισθωτής λαμβάνοντας υπόψη τις εγγυήσεις της υπολειμματικής αξίας.

δ) την τιμή άσκησης του δικαιώματος αγοράς εάν είναι μάλλον σίγουρο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει το εν λόγω δικαίωμα,

ε) την καταβολή ποινής για καταγγελία της μίσθωσης, εφόσον η διάρκεια μίσθωσης καταγράφει την άσκηση δικαιώματος του μισθωτή για καταγγελία της μίσθωσης.

Τα μισθώματα που κυμαίνονται και τα οποία εξαρτώνται από έναν δείκτη ή ένα επιτόκιο περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, καταβολές οι οποίες συνδέονται με τον δείκτη τιμών καταναλωτή ή με κάποιο επιτόκιο αναφοράς (όπως το LIBOR), ή καταβολές οι οποίες είναι κυμαινόμενες και αποτυπώνουν τις μεταβολές των τιμών νομισμάτων στην αγορά (Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 16 Μισθώσεις).

5.4.3 Μεταγενέστερη επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης

Αφού αρχίσει η έναρξη της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής αποτιμά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης με εφαρμογή μιας μεθόδου κόστους, εκτός εάν εφαρμόζει την εύλογη αξία του ΔΛΠ 40 ή τη μέθοδο της αναπροσαρμογής του ΔΛΠ 16(Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 16 Μισθώσεις).

Προκειμένου να εφαρμόσει τη μέθοδο κόστους, ο μισθωτής αποτιμά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης στο κόστος, μειωμένο κατά τις τυχόν αποσβέσεις που έχουν σωρευτεί και τις ζημίες απομείωσης, προσαρμοσμένο κατά ενδεχόμενη επανεπιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση.

Για την απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης, ο μισθωτής υιοθετεί τις απαιτήσεις απόσβεσης του ΔΛΠ 16 Ενσώματα πάγια.

Εάν η μίσθωση εκχωρεί την κυριότητα του συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου στον μισθωτή έως τη λήξη της μισθωτικής περιόδου ή εάν το κόστος του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης αντικατοπτρίζει την άσκηση δικαιώματος αγοράς από τον μισθωτή, ο μισθωτής προβαίνει σε αποσβέσεις του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης από την ημερομηνία που άρχισε η μισθωτική περίοδος μέχρι το τέλος της ωφέλιμης ζωής του. Σε άλλη περίπτωση, ο μισθωτής προβαίνει σε αποσβέσεις του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης από την ημερομηνία που άρχισε η μισθωτική περίοδος μέχρι το τέλος της ωφέλιμης

ζωής του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης ή μέχρι το τέλος της διάρκειας μίσθωσης (Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 16 Μισθώσεις).

Ο μισθωτής υιοθετεί το ΔΛΠ 36 Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων για να αποσαφηνίσει εάν το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης έχει απομειωθεί και να καταγράψει λογιστικά τυχόν ζημίες απομείωσης (Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 16 Μισθώσεις).

5.4.4 Μεταγενέστερη επιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση

Όταν αρχίσει η μισθωτική περίοδος, ο μισθωτής επιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση, ως εξής:

- α) αυξάνει τη λογιστική αξία για να καταγράψει τους τόκους της υποχρέωσης από τη μίσθωση,
- β) μειώνει τη λογιστική αξία για να καταγράψει την καταβολή των μισθωμάτων και
- γ) επιμετρά ξανά τη λογιστική αξία για να καταγράψει ενδεχόμενες επανεκτιμήσεις ή τροποποιήσεις της μίσθωσης ή για να αποτυπώσει σταθερά μισθώματα τα οποία έχουν αναθεωρηθεί.

Οι τόκοι από την υποχρέωση της μίσθωσης για κάθε περίοδο που διαρκεί η μίσθωση προκύπτουν από το γινόμενο ενός σταθερού περιοδικού επιτοκίου με το ανεξόφλητο υπόλοιπο της υποχρέωσης από τη μίσθωση. Το περιοδικό επιτόκιο είναι το προεξοφλητικό επιτόκιο ή σε κάποιες περιπτώσεις, το αναθεωρημένο προεξοφλητικό επιτόκιο.

Αφού παρέλθει η ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής καταγράφει στα αποτελέσματα, εκτός εάν το κόστος εμπεριέχεται στη λογιστική αξία άλλου περιουσιακού στοιχείου κατ' εφαρμογή άλλων προτύπων, τους τόκους από την υποχρέωση της μίσθωσης και τα κυμαινόμενα επιτόκια τα οποία δεν εμπεριέχονται στην επιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιήθηκε το γεγονός ή ο όρος που ενεργοποιήθηκαν αυτές οι καταβολές (Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 16 Μισθώσεις).

5.5 Εκμισθωτής

Ο εκμισθωτής ταξινομεί καθεμία από τις μισθώσεις του είτε ως λειτουργική μίσθωση είτε ως χρηματοδοτική μίσθωση. Μια μίσθωση ταξινομείται ως χρηματοδοτική αν εκχωρεί ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που απορρέουν από την κυριότητα ενός συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου. Μια μίσθωση ταξινομείται ως λειτουργική μίσθωση αν δεν εκχωρεί ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που απορρέουν από την κυριότητα ενός συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου (Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 16 Μισθώσεις).

Η ταξινόμηση της μίσθωσης διεξάγεται κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης και επανεκτιμάται μόνον εάν τροποποιείται η μίσθωση. Τυχόν μεταβολές στις εκτιμήσεις (για παράδειγμα, αλλαγές στις εκτιμήσεις της οικονομικής ζωής ή της υπολειμματικής αξίας του συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου) ή αλλαγές στις καταστάσεις (για παράδειγμα, αθέτηση υποχρεώσεων από τον μισθωτή) δεν σημαίνουν νέα κατάταξη της μίσθωσης για λογιστικούς σκοπούς (Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 16 Μισθώσεις).

5.5.1 Χρηματοδοτικές μισθώσεις

5.5.1.1 Αναγνώριση και επιμέτρηση

Κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο εκμισθωτής καταγράφει στην κατάσταση οικονομικής θέσης του τα περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται υπό χρηματοδοτική μίσθωση και τα εμφανίζει ως απαίτηση ποσού ίσου με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση (Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 16 Μισθώσεις).

5.5.1.2 Αρχική επιμέτρηση

Ο εκμισθωτής κάνει χρήση του τεκμαρτού επιτοκίου της μίσθωσης για να επιμετρήσει την καθαρή επένδυση στη μίσθωση. Σε περίπτωση υπομίσθωσης, εάν το τεκμαρτό επιτόκιο της υπομίσθωσης δεν δύναται να οριστεί εύκολα, ο ενδιάμεσος εκμισθωτής μπορεί να κάνει χρήση του προεξοφλητικού επιτοκίου που χρησιμοποιείται για την κύρια μίσθωση (προσαρμοσμένο κατά τυχόν αρχικές άμεσες δαπάνες που σχετίζονται με την υπομίσθωση) έτσι ώστε να επιμετρήσει την καθαρή επένδυση στην υπομίσθωση (Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 16 Μισθώσεις).

Οι αρχικές άμεσες δαπάνες, εκτός από εκείνες που επιβαρύνουν εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι, περιλαμβάνονται στην αρχική επιμέτρηση της καθαρής επένδυσης στη μίσθωση και μειώνουν το ποσό των εσόδων που αναγνωρίζονται κατά την περίοδο της μίσθωσης. Το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης ορίζεται με τρόπο τέτοιο έτσι ώστε οι αρχικές άμεσες δαπάνες να περιλαμβάνονται αυτόματα στην καθαρή επένδυση στη μίσθωση (Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 16 Μισθώσεις).

5.5.1.3 Αρχική επιμέτρηση των μισθωμάτων της καθαρής επένδυσης στη μίσθωση

Κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, τα μισθώματα τα οποία συμπεριλαμβάνονται στην επιμέτρηση της καθαρής επένδυσης στη μίσθωση απαρτίζονται από τις παρακάτω καταβολές έναντι του δικαιώματος χρήσης του συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της μίσθωσης οι οποίες είναι ανείσπρακτες έως την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου:

- τα σταθερά μισθώματα μειωμένα κατά ενδεχόμενα κίνητρα μίσθωσης που πρέπει να πληρωθούν,
- τα κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία εξαρτώνται από έναν δείκτη ή ένα επιτόκιο, τα οποία αρχικά επιμετρώνται με χρήση του δείκτη ή του επιτοκίου κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου,

- ενδεχόμενες εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας, οι οποίες παρέχονται από τον μισθωτή στον εκμισθωτή, κάποιο μέρος που σχετίζεται με τον μισθωτή ή κάποιο τρίτο μη συνδεδεμένο με τον μισθωτή μέρος το οποίο έχει την οικονομική δυνατότητα να αναλάβει τις υποχρεώσεις που προκύπτουν από την εγγύηση
- την τιμή άσκησης του δικαιώματος αγοράς εάν είναι μάλλον σίγουρο ότι ο μισθωτής θα κάνει χρήση το συγκεκριμένο δικαίωμα και
- την καταβολή ποινής για καταγγελία της μίσθωσης, εάν η χρονική περίοδος της μίσθωσης αντανακλά την άσκηση δικαιώματος του μισθωτή για καταγγελία της μίσθωσης (Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 16 Μισθώσεις).

5.5.1.4 Μεταγενέστερη επιμέτρηση

Ο εκμισθωτής καταγράφει χρηματοοικονομικό έσοδο για την περίοδο της μίσθωσης, βάσει προτύπου που αντικατοπτρίζει μια σταθερή περιοδική απόδοση της καθαρής επένδυσης του εκμισθωτή στη μίσθωση (Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 16 Μισθώσεις).

Επιπλέον, ο εκμισθωτής επιζητεί το μεθοδικό και ορθολογικό διαχωρισμό του χρηματοοικονομικού εσόδου σε όλη την περίοδο της μισθωτικής περιόδου. Ο εκμισθωτής λογιστικοποιεί τα μισθώματα κάθε περιόδου μειωτικά της ακαθάριστης επένδυσης στη μίσθωση, μειώνοντας τόσο το κεφάλαιο, όσο και το μη δουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο (Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 16 Μισθώσεις).

Περαιτέρω, ο εκμισθωτής υιοθετεί τις απαιτήσεις για την παύση αναγνώρισης και απομείωσης του ΔΠΧΑ 9 στην καθαρή επένδυση στη μίσθωση. Ο εκμισθωτής επανεξετάζει συχνά τις εκτιμώμενες μη εγγυημένες υπολειμματικές αξίες που χρησιμοποιούνται για να υπολογιστεί η ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση. Αν σημειωθεί μείωση της εκτιμώμενης μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας, ο εκμισθωτής επανεξετάζει την κατανομή του εσόδου για όλη την περίοδο της μίσθωσης και καταγράφει αμέσως κάθε μείωση σε σχέση με τα δεδουλευμένα ποσά.

Τέλος, αν ο εκμισθωτής ταξινομεί ένα περιουσιακό στοιχείο, που βρίσκεται σε χρηματοδοτική μίσθωση, ως κατεχόμενο προς πώληση (ή το περιλαμβάνει σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση), εφαρμόζοντας το ΔΠΧΑ 5 Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και

διακοπείσες δραστηριότητες, αντιμετωπίζει λογιστικά το περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με το εν λόγω Πρότυπο (Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 16 Μισθώσεις).

5.5.2 Λειτουργικές μισθώσεις

Σε ότι αφορά τα στοιχεία των ενσώματων παγίων τα οποία υπόκεινται σε λειτουργικές μισθώσεις, ο εκμισθωτής υιοθετεί τις απαιτήσεις γνωστοποίησης του ΔΛΠ 16. Κατά την εφαρμογή αυτών των απαιτήσεων, ο εκμισθωτής ξεχωρίζει κάθε κατηγορία ενσώματων παγίων σε περιουσιακά στοιχεία τα οποία βρίσκονται σε λειτουργικές μισθώσεις και σε περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν βρίσκονται σε λειτουργικές μισθώσεις. Κατ' αντιστοιχία, ο εκμισθωτής παρέχει τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το ΔΛΠ 16 για τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία υπόκεινται σε λειτουργικές μισθώσεις (ανά κατηγορία υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου) χωριστά από τα ιδιόκτητα περιουσιακά στοιχεία τα οποία τηρεί και χρησιμοποιεί ο εκμισθωτής (Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 16 Μισθώσεις).

5.5.2.1 Αναγνώριση και επιμέτρηση

Οι καταβολές των μισθωμάτων από λειτουργικές μισθώσεις αναγνωρίζονται από τον εκμισθωτή ως έσοδο είτε με την ευθεία μέθοδο είτε σε άλλη συστηματική βάση. Ο εκμισθωτής ακολουθεί άλλη συστηματική βάση εάν η συγκεκριμένη βάση είναι πιο χαρακτηριστική του ρυθμού μείωσης του οφέλους που αποδίδει η χρήση του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου (Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 16 Μισθώσεις).

Επιπλέον, ο εκμισθωτής καταγράφει τις δαπάνες στα έξοδα, συμπεριλαμβανομένης της απόσβεσης, που διεξάγονται για την απόκτηση των εσόδων της μίσθωσης.

Ακόμα, ο εκμισθωτής προσθέτει τις αρχικές άμεσες δαπάνες με τις οποίες βαρύνεται για την πραγματοποίηση της λειτουργικής μίσθωσης στη λογιστική αξία του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου και καταγράφει τις συγκεκριμένες δαπάνες ως

έξοδα κατά τη διάρκεια της μίσθωσης στην ίδια βάση με τα έσοδα της μίσθωσης (Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 16 Μισθώσεις).

Η μέθοδος απόσβεσης των αποσβέσιμων υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων που βρίσκονται υπό λειτουργική μίσθωση ακολουθεί τη συνηθισμένη πολιτική απόσβεσης του εκμισθωτή για παρόμοια περιουσιακά στοιχεία. Ο εκμισθωτής υπολογίζει την απόσβεση σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 και το ΔΛΠ 38.

Ο εκμισθωτής εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 για να ορίσει αν ένα υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο που βρίσκεται υπό λειτουργική μίσθωση είναι απομειωμένο και για να χειριστεί λογιστικά τυχόν ζημίες απομείωσης.

Ένας κατασκευαστής ή έμπορος εκμισθωτής δεν καταγράφει οποιοδήποτε κέρδος πώλησης όταν συνάπτει λειτουργική μίσθωση, γιατί αυτή δεν ισοδυναμεί με πώληση (Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 16 Μισθώσεις).

5.5.3 Γνωστοποίηση

Ο στόχος των γνωστοποιήσεων είναι οι εκμισθωτές να κάνουν γνωστές τις πληροφορίες στις σημειώσεις οι οποίες, σε συνδυασμό με τις πληροφορίες που περιέχονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις (κατάσταση οικονομικής θέσης, κατάσταση αποτελεσμάτων και κατάσταση ταμειακών ροών), να εξασφαλίζουν στους χρήστες τα δεδομένα για να εκτιμήσουν την επίδραση των μισθώσεων στην οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές του εκμισθωτή (Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 16 Μισθώσεις).

Ο εκμισθωτής γνωστοποιεί τα ακόλουθα ποσά για την περίοδο αναφοράς:

α) για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις: το κέρδος ή τη ζημία από την πώληση, το χρηματοοικονομικό έσοδο από την καθαρή επένδυση στη μίσθωση και το έσοδο που αφορά τα κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία δεν περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση της καθαρής επένδυσης στη μίσθωση·

για τις λειτουργικές μισθώσεις, το έσοδο μίσθωσης, με ξεχωριστή γνωστοποίηση των εσόδων που αφορούν τα κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία δεν εξαρτώνται από κάποιον δείκτη ή επιτόκιο (Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 16 Μισθώσεις).

Κεφάλαιο 6. Μελέτη Περίπτωσης

6.1 Εισαγωγή

Για την πληρέστερη κατανόηση των θεμάτων που παρουσιάστηκαν στα ανωτέρω κεφάλαια, ακολουθούν τρεις περιπτώσεις που αναφέρονται στο λογιστικό χειρισμό παγίων με βάση τα ΔΛΠ 16 και 40, καθώς και το ΔΠΧΑ 16.

Πιο συγκεκριμένα, η πρώτη περίπτωση αναφέρεται στη λογιστική αντιμετώπιση της Αναπροσαρμογής του πάγιου, η δεύτερη περίπτωση αναφέρεται στη Μεταφορά ακινήτου από την κατηγορία του ιδιοχρησιμοποιούμενου στην κατηγορία των επενδύσεων σε ακίνητα και η τρίτη περίπτωση αναφέρεται στην Αρχική επιμέτρηση περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης και υποχρέωσης μίσθωσης. Στη συνέχεια του κεφαλαίου παρουσιάζονται οι περιπτώσεις αναλυτικά.

6.2 Πρώτη Περίπτωση «Αναπροσαρμογή πάγιου περιουσιακού στοιχείου»

Δεδομένα:

Η εταιρεία «Κ» αγόρασε την 02/01/20X5 πάγιο περιουσιακό στοιχείο αξίας 750.000€. Η ωφέλιμη ζωή του παγίου υπολογίστηκε στα 10 έτη με υπολειμματική αξία μηδέν. Μετά από δύο έτη την 01/01/20X7 η αξία του παγίου αναπροσαρμόζεται και ανέρχεται στα 1.200.000€. Μετά την αναπροσαρμογή η υπολειπόμενη αξία του παγίου εκτιμάται σε 10 έτη και η υπολειμματική αξία μηδέν. Η λογιστική αντιμετώπιση της αναπροσαρμογής του παγίου με βάση τις μεθόδους του ΔΛΠ 16 έχει ως εξής:

Όταν ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων αναπροσαρμόζεται, οι σωρευμένες αποσβέσεις του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής:

- είτε επαναδιατυπώνονται ανάλογα με την επαναδιατύπωση της αξίας του περιουσιακού στοιχείου πριν τις αποσβέσεις, έτσι ώστε η νέα λογιστική του αξία, μετά την αναπροσαρμογή, να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη του αξία
- είτε συμψηφίζονται έναντι της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και το καθαρό ποσό επαναδιατυπώνεται έτσι ώστε να αντιστοιχεί στην αναπροσαρμοσμένη αξία του περιουσιακού στοιχείου

Λογιστική Αντιμετώπιση και Εγγραφές:

Σύμφωνα με τον πρώτο τρόπο αναγνώρισης της αναπροσαρμογής ισχύει:

$$\text{Εύλογη αξία/Λογιστική Αξία} = 1.200.000/600.000 = 2$$

Ο συντελεστής αναπροσαρμογής που προκύπτει θα χρησιμοποιηθεί για την αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως προ αποσβέσεων και για τις σωρευμένες αποσβέσεις.

$$\text{Το κόστος κτήσης θα ανέλθει σε: } 750.000 * 2 = 1.500.000$$

$$\text{Οι σωρευμένες αποσβέσεις θα ανέλθουν σε: } [(750.000/10) * 2] * 2 = 300.000$$

$$\text{Η νέα λογιστική αξία του παγίου μετά την αναπροσαρμογή θα είναι: } 1.500.000 - 300.000 = 1.200.000$$

Οι λογιστικές εγγραφές της αναπροσαρμογής είναι:

Ενσώματα πάγια	750.000	
Πλεόνασμα αναπροσαρμογής		600.000
Αποσβεσμένα πάγια		150.000
Αναπροσαρμογή Παγίου		

Με βάση το δεύτερο τρόπο αναπροσαρμογής, οι συσσωρευμένες αποσβέσεις του παγίου, ποσού 150.000, αντιλογίζονται και αυξάνεται το κόστος κτήσης κατά $1.200.000 - 750.000 = 450.000$. Ως εκ τούτου η λογιστική αξία του παγίου διαμορφώνεται σε $750.000 + 450.000 = 1.200.000$.

Μετά την αναπροσαρμογή ισχύει:

Αποσβεσμένα πάγια	150.000	
Ενσώματα πάγια		150.000
Συμψηφισμός Αποσβέσεων		
Ενσώματα πάγια	600.000	
Πλεόνασμα αναπροσαρμογής		600.000
Αναπροσαρμογή Παγίου		

Το υπόλοιπο του λογαριασμού «Πλεόνασμα αναπροσαρμογής» είναι 600.000, όποια μέθοδος χρησιμοποιηθεί.

Οι αποσβέσεις του παγίου ανέρχονται σε $1.200.000/10=120.000$ και το πλεόνασμα αναπροσαρμογής σε $600.000/10=60.000$

Η λογιστική έγγραφη για τις αποσβέσεις της χρήσης, η οποία θα συνεχίζεται για εννέα έτη μέχρι και την οριστική απόσβεση του παγίου, είναι:

Αποσβέσεις	120.000
Αποσβεσμένα πάγια	120.000
Αποσβέσεις χρήσης	

Τέλος, κάθε φορά που σταδιακά το πλεόνασμα αναπροσαρμογής μεταφέρεται στα Κέρδη εις νέον, θα πραγματοποιείται η εξής εγγραφή:

Πλεόνασμα αναπροσαρμογής	60.000
Κέρδη εις Νέον	60.000
Μεταφορά πλεονάσματος αναπροσαρμογής στα Κέρδη εις Νέον	

6.2 Δεύτερη Περίπτωση «Μεταφορά ακινήτου από την κατηγορία του ιδιοχρησιμοποιούμενου στην κατηγορία των επενδύσεων σε ακίνητα»

Δεδομένα:

Η εταιρία «Λ» αγόρασε μετρητοίς την 01/01/20X5 κτίριο κόστους 140.000€. Από την Διοίκηση της εταιρίας επιλέχθηκε η μέθοδος του κόστους για τη ναυαποτίμηση του κτιρίου και για τις αποσβέσεις τη σταθερή μέθοδος. Την 31/12/20X6 η εταιρία αναγνώρισε μία ζημιά απομείωσης της αξίας του κτιρίου, του οποίου η αξία απεικονίστηκε σε 110.000€. Την 01/01/20X8, η εταιρία «Λ» έπαψε να χρησιμοποιεί το συγκεκριμένο ακίνητο και το εκμίσθωσε στην εταιρία «Ζ» παρέχοντας παράλληλα υπηρεσίες φύλαξης και συντήρησης, οι οποίες δεν θεωρούνται σημαντικές σε σχέση με τη συνολική συμφωνία μίσθωσης που έχει γίνει. Κατά την ημερομηνία μίσθωσης, η εύλογη αξία του κτιρίου ανήλθε σε 145.000€. Η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του ακινήτου ανέρχεται σε 40 έτη. Κατά τη 01/01/20X9, η εύλογη αξία του κτιρίου είναι 160.000€. Η εταιρία ακολουθεί για τη μεταγενέστερη αποτίμηση του κτιρίου τη μέθοδο της εύλογης αξίας.

Λογιστική Αντιμετώπιση και Εγγραφές:

Η εγγραφή κατά την αρχική αναγνώριση του παγίου ως ιδιοχρησιμοποιούμενο έχει ως εξής:

Κτίρια	140.000
Καταθέσεις όψεως	140.000
Απόκτηση κτιρίου	

Οι αποσβέσεις του κτιρίου είναι: $140.000/40\text{έτη} = 3.500\text{€}$ ανά έτος. Η εγγραφή των αποσβέσεων τόσο κατά την 31/12/20X5, όσο και κατά τη 31/12/20X6 είναι:

Αποσβέσεις	3.500
Αποσβεσμένα πάγια	3.500
Αποσβέσεις χρήσης	

Κατά την 31/12/20X6, λόγω μείωσης της αξίας του ακινήτου, θα αναγνωριστεί μία ζημιά απομείωσης, η οποία θα βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσης. Η ζημιά της απομείωσης που θα αναγνωριστεί ως επιβάρυνση στα αποτελέσματα ανέρχεται σε $140.000\text{€} - 3.500\text{€} - 3.500\text{€} - 110.000\text{€} = 23.000\text{€}$.

Την 31/12/20X6 πραγματοποιείται η παρακάτω εγγραφή:

Ζημιά απομείωσης αξίας κτιρίου	23.000
Κτίρια	23.000
Αναγνώριση ζημιάς απομείωσης	

Οι αποσβέσεις σύμφωνα με τη νέα λογιστική αξία του ακινήτου είναι $110.000/38 = 2.894,74\text{€}$.

Αποσβέσεις Κτιρίων	2.894,74
Αποσβεσμένα κτίρια	2.894,74
Αποσβέσεις χρήσης	

Η λογιστική αξία του κτιρίου είναι $110.000 - 2.894,74 = 107.105,26\text{€}$. Ακολούθως η εγγραφή για τη μεταφορά των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων στις επενδύσεις σε ακίνητα είναι:

Επενδύσεις σε ακίνητα	107.105,26
Κτίρια	107.105,26
Αποσβέσεις χρήσης	

Επιπλέον, επειδή κατά την 20X8, η εύλογη αξία υπερβαίνει τη λογιστική αξία του ακινήτου κατά $145.000\text{€} - 107.105,26\text{€} = 37.894,74\text{€}$, θα πρέπει να αναστραφεί η

προηγούμενη ζημία απομείωσης αξίας 23.000€ και το υπόλοιπο να δημιουργήσει ένα πλεόνασμα αναπροσαρμογής.

Επενδύσεις σε ακίνητα	37.894,74
Πλεόνασμα αναπροσαρμογής	14.894,74
Κέρδος λόγω αύξησης της αξίας ακινήτου	23.000
Επανεκτίμηση αξίας παγίου	

Τέλος, επειδή κάθε κέρδος ή ζημία που προκύπτει από μία μεταβολή στην εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα, αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της περιόδου που αφορά, το έτος 20Χ9(η εύλογη αξία της επένδυσης έχει πλέον αυξηθεί στις 160.000€), θα πραγματοποιηθεί η παρακάτω εγγραφή:

Επενδύσεις σε ακίνητα	15.000
Κέρδος λόγω αύξησης της αξίας ακινήτου	15.000
Επανεκτίμηση αξίας παγίου	

6.3 Τρίτη Περίπτωση «Αρχική επιμέτρηση περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης»

Μισθωτής συνάπτει 10-ετή σύμβαση μίσθωσης ορόφου γραφείων με δικαίωμα παράτασης της μίσθωσης για 5έτη. Τα μισθώματα καθορίζονται σε 50.000€ ανά έτος κατά τη διάρκεια της αρχικής μίσθωσης και σε 55.000€ ανά έτος για τη περίοδο παράτασης της μίσθωσης, πληρωτέα στην αρχή του έτους. Για τη σύναψη της σύμβασης, ο μισθωτής πραγματοποιεί αρχικές άμεσες δαπάνες ύψους 20.000€ εκ των οποίων ποσό 15.000€ αφορούν σε αποζημίωση του προηγούμενου μισθωτή και 5.000€ σε προμήθεια του μεσίτη. Ο εκμισθωτής ως οικονομικό κίνητρο για τη σύναψη της σύμβασης, συμφωνεί να αποζημιώσει τον μισθωτή για τη προμήθεια του μεσίτη (5.000€) και για δαπάνες βελτίωσης του κτιρίου ύψους 7.000€. Κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης, ο μισθωτής εκτιμά ότι δεν είναι βέβαιο ότι θα ασκήσει το δικαίωμα επέκτασης της μίσθωσης και ως εκ τούτου προσδιορίζει τη διάρκεια της μίσθωσης σε 10 έτη. Το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης δεν μπορεί να καθοριστεί εύκολα και το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή είναι 5%.

Λογιστική Αντιμετώπιση και Εγγραφές:

Κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης, ο μισθωτής καταβάλλει το μίσθωμα για το πρώτο έτος, καταβάλλει τα άμεσα κόστη, λαμβάνει την αποζημίωση από τον εκμισθωτή και επιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση στην παρούσα αξία των υπολοίπων εννέα μισθωμάτων, προεξοφλημένα με επιτόκιο 5%, η οποία ανέρχεται σε 355.391€.

Έτος	Ποσό σύμβασης	Μίσθωμα	Παρούσα αξία
1	500.000	50.000	
2		50.000	47.619
3		50.000	45.351
4		50.000	43.192
5		50.000	41.135
6		50.000	39.176
7		50.000	37.311
8		50.000	35.534
9		50.000	33.842
10		50.000	32.230
Παρούσα αξία χρηματοοικονομικής υποχρέωσης			355.391

Η Αρχική επιμέτρηση περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης είναι:

Στοιχεία αρχικής επιμέτρησης

Παρούσα αξία χρηματοοικονομικής υποχρέωσης	355.391
Πλέον: Καταβολή μίσθωσης κατά την ημερομηνία της σύμβασης	50.000
Πλέον: Αρχικές άμεσες δαπάνες	20.000
Πλέον: Οικονομικό κίνητρο σύναψης σύμβασης (αποζημίωση)	-5.000
Αξία περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης	420.391

Οι λογιστικές εγγραφές που θα διενεργήσει ο μισθωτής στην έναρξη της μίσθωσης είναι:

α) για την Αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου και χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, καταβολή 1ου μισθώματος

δικαίωμα χρήσης		
	Χρηματοοικονομική υποχρέωση	355.391
	Διαθέσιμα	50.000
Αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου και χρημ/κης υποχρέωσης, καταβολή 1ου μισθώματος		

β) για τις Άμεσες δαπάνες μίσθωσης

Περιουσιακό στοιχείο		20.000
με δικαίωμα χρήσης		
	Διαθέσιμα	20.000
Άμεσες δαπάνες μίσθωσης		

γ) για τη λήψη Αποζημίωσης

Διαθέσιμα		5.000
	Περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης	5.000
Λήψη αποζημίωσης		

Κεφάλαιο 7 Συμπεράσματα-Προτάσεις για Μελλοντική Έρευνα

Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι ζωτικής σημασίας για την επιχείρηση καθώς μέσω αυτών επιτυγχάνεται η παραγωγή και η κερδοφορία της κάθε επιχείρησης.

Τα θεμελιώδη ζητήματα στη λογιστική των ενσώματων παγίων είναι η αναγνώριση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους, τα ποσά των αποσβέσεων και οι ζημίες απομείωσης που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με τα στοιχεία αυτά. Η ορθή λογιστική απεικόνιση των ανωτέρω πληροφοριών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι εξίσου σημαντική διότι μέσω αυτών οι ενδιαφερόμενοι (διοίκηση, επενδυτές, τράπεζες, προμηθευτές κ.α.) μπορούν να διακρίνουν χρήσιμες πληροφορίες και να προβούν σε αντίστοιχες ενέργειες.

Στην ανάλυση που προηγήθηκε κατέστη φανερό ότι εκτός από τα Πρότυπα και τις πρακτικές που υιοθετεί η κάθε χώρα για την αποτίμηση των πάγιων, η παγκόσμια πανεπιστημιακή κοινότητα, σε συνεργασία με τους επαγγελματικούς φορείς, από τις αρχές της δεκαετίας του 1970 συνεργάστηκαν, με σκοπό τη σύνταξη λογιστικών κανόνων και την παροχή δυνατότητας ομοιόμορφης εφαρμογής αυτών των κανόνων σε παγκόσμιο επίπεδο. Οι κανόνες αυτοί είναι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Τα ΔΛΠ 16 «Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις», ΔΛΠ 40 «Επενδύσεις σε ακίνητα» και ΔΠΧΑ 16 «Μισθώσεις» που μελετήθηκαν, ορίζουν με κάθε λεπτομέρεια όλες τις ενέργειες που πρέπει να ακολουθούνται κάθε φορά όταν μία επιχείρηση έχει να αντιμετωπίσει ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο.

Η συνεχής μελέτη των Πρότυπων μέσα από την νομοθεσία σε συνδυασμό με την παρουσίαση περιπτώσεων βοηθάει τον αναγνώστη και τον οποιοδήποτε ενδιαφερόμενο να κατανοήσει την εφαρμογή των Προτύπων αλλά και τη διοίκηση της επιχείρησης να αναγνωρίσει τη χρησιμότητα τους στην ορθή απεικόνιση των παγίων στοιχείων τους και στην προσέλκυση επενδυτών.

Η παρούσα βιβλιογραφική ανασκόπηση θα μπορούσε να αποτελέσει τη βάση για περαιτέρω μελέτη του θέματος, αναλύοντας τα περιουσιακά στοιχεία και από την πλευρά των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, παρουσιάζοντας έτσι τις ομοιότητες

και τις διαφορές των δύο περιπτώσεων. Η μελέτη αυτή θα οδηγήσει σε μία πληρέστερη εικόνα του λογιστικού χειρισμού των ενσωμάτων πάγιων στοιχείων.

Βιβλιογραφία

Ελληνική

Αλεξίου, Στ. (2018), Η Εφαρμογή του ΔΛΠ 16 και η Απομείωση των Παγίων στην Περίοδο της Οικονομικής Κρίσης, Πανεπιστημίου Θεσσαλίας, Βόλος.

Βούλγαρη-Παπαγεωργίου, Ευ. (2005), Γενική Λογιστική, Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα.

Δημητράς, Α. και Βρέντζου, Ε. (2015). *Διεθνή λογιστικά πρότυπα* [ηλεκτρ. βιβλ.], Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλιοθηκών, Αθήνα. Διαθέσιμο στο <http://hdl.handle.net/11419/4965>.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16-9/12/2004. Διαθέσιμο στο <https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=F414CA5F317E831A.1D031AEA53&version=2004/12/09>.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 40-31/03/2004. Διαθέσιμο στο <https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=3276CEE64A9BE50E.1D031AEA53&version=2004/03/31>.

ΔΠΧΑ 16 - Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 16 Μισθώσεις. Διαθέσιμο στο <https://www.taxsolution.gr/blog/resolutions-and-circulars/2018-12/30042.html>.

Καγιάς, Π. (2019), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Διαθέσιμο στο <https://eclass.teiwm.gr/modules/document/file.php/MSC111/%CE%94%CE%B9%CE%B5%CE%B8%CE%BD%CE%AE%20%CE%9B%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CF%83%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%AC%20%CE%A0%CF%81%CF%8C%CF%84%CF%85%CF%80%CE%B1%20-%20%CE%BC%CE%AD%CF%81%CE%BF%CF%82%20%CF%80%CF%81%CF%8E%CF%84%CE%BF.pdf>

Νεγκάκης, Ι.Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς-Θεωρία και Εφαρμογές, Αειφόρος Λογιστική, Θεσσαλονίκη.

Νεγκάκης, Ι.Χ. (2019), Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16-Ενσώματα Πάγια. Διαθέσιμο στο <http://old-eclass.uop.gr/modules/document/file.php/ES270/%CE%91%CE%9A%CE%91%CE%94%CE%97%CE%9C%CE%91%CE%AA%CE%9A%CE%9F%20%CE%95%CE%A4%CE%9F%CE%A3%202019%20-%202020/%CE%94%CE%9B%CE%A0%2016.pdf>

Πετράκης, Εμ. (χ.χ.), ΔΠΧΑ 16-Μισθώσεις. Διαθέσιμο στο <http://tms-auditors.gr/uploads/dpxa16-2.pdf>

Ροδοσθένους, Μ. (2013), Διεθνή Λογιστικά & Χρηματοοικονομικά Πρότυπα. Διαθέσιμο στο http://eclass.teipir.gr/openeclass/modules/document/file.php/ACCO138/04_UNIT.pdf

Τουρνά-Γερμανού, Ε. (2015), Χρηματοοικονομική λογιστική [ηλεκτρ. βιβλ.], Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλιοθηκών, Αθήνα. Διαθέσιμο στο <http://hdl.handle.net/11419/946>

Ξένη

Aboody, D., Barth, M. E., & Kasznik, R. (1999). Revaluations of fixed assets and future firm performance: Evidence from the UK. *Journal of accounting and economics*, 26(1-3), pp. 149-178.

Erdem, S., Aslanertik, E., & Yardimci, B. (2017). The main determinants of differences in compliance levels of disclosure items for IAS 16 in BIST. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, Vol. 15, pp. 317-332.

Jaggi, B., & Tsui, J. (2001). Management motivation and market assessment: revaluations of fixed assets. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 12(2), pp. 160-187.

Missonier-Piera, F. (2007). Motives for fixed-asset revaluation: An empirical analysis with Swiss data. *The International Journal of Accounting*, 42(2), pp. 186-205.